

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

DOBLE MÁSTER UNIVERSITARIO EN ABOGACÍA Y ASESORÍA JURÍDICO-MERCANTIL, FISCAL Y LABORAL

*Especialidad: Máster Universitario en Asesoría Jurídico-Mercantil, Fiscal
y Laboral*

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS QUE PROCEDEN DE ACTOS ILÍCITOS

(THE TAXATION OF INCOME FROM ILLEGAL ACTIVITIES)



AUTOR: MANUEL CAMPOS RODRÍGUEZ

TUTORA: ANA LUQUE CORTELLA

A mi madre, que nunca me dejó solo en mis peores momentos y siempre supo mostrarme el buen camino;

A mi padre, que me ha inculcado los valores del esfuerzo y del sacrificio anteriores a la recompensa;

A mi abuela, por ser la segunda madre que todo el mundo debiera tener;

A mis amigos, especialmente a Chelu, soporte en mi vida académica;

Y a mi Rocío, agua que alivia mis sofocos, consuelo de mis caídas y faro que me guía en la oscuridad.

“Una injusticia es por naturaleza un hecho que menoscaba algún derecho, aunque sea con el propósito de recomponer el equilibrio dañado por una injusticia anterior.”

IGNACIO MARTÍNEZ DE PISÓN – *Derecho natural*

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. OBJETIVOS Y METODOLOGIA	6
3. DESARROLLO DE LOS CONTENIDOS	8
3.1. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE GANANCIA ILÍCITA	8
3.2. EL HECHO IMPONIBLE	10
3.2.1 El hecho imponible como supuesto establecido por el legislador y el carácter ex lege de la obligación tributaria	13
3.2.2 Autonomía calificadora del Derecho Tributario frente a otras ramas del Derecho	16
3.3. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS QUE PROCEDEN DEL ILÍCITO	19
3.3.1 Diferencia con el ilícito tributario	19
3.3.2 Tratamiento doctrinal	23
3.3.2.1 Posturas contrarias a la tributación de los actos ilícitos	23
3.3.2.2 Posturas favorables a la tributación de los actos ilícitos	28
3.3.2.3 Posturas intermedias de la tributación de las rentas que proceden de ilícitos	29
3.3.3 Tratamiento jurisprudencial	34
3.3.3.1 Caso Nécora	34
3.3.3.2 Caso Roldán	36
3.3.3.3 Caso Urralburu	37
3.3.3.4 Línea jurisprudencial actual	40
3.3.4 Tributación de las rentas ilícitas en el derecho comparado	42
3.3.5 Posible tratamiento en el sistema tributario español	44
3.3.5.1 Distintas clases de actos ilícitos susceptibles de generar ganancia ilícita y su posición ante los tributos	44
3.3.5.1.1 Actos ilícitos delictivos generadores de renta. El ilícito penal ...	45
3.3.5.1.2 Ilícitos que no constituyen delito. El ilícito civil y el ilícito administrativo	46
3.3.5.2 Imposición en el IRPF	47
3.3.5.3 Imposición en el IS	56
3.3.5.4 Cuantificación de la base imponible	57
3.3.5.5 Imposición sobre el consumo	62

3.3.6 <i>Supuestos de ingresos indebidos en los que podría encuadrar el reembolso de los tributado por un acto ilícito</i>	67
3.3.7 <i>Repercusión en el ámbito penal de la posible actividad delictiva descubierta con las actuaciones de la Administración tributaria</i>	70
3.3.8 <i>Repercusión en el ámbito fiscal de los ilícitos descubiertos en el ámbito penal</i>	72
3.4. DERECHO A NO DECLARARSE CULPABLE FRENTE AL DEBER DE CONTRIBUIR ..	74
3.4.1 <i>Principio nemo tenetur se ipsum accusare: su alcance en el ámbito tributario y su relación con el deber de sostenimiento del estado</i>	74
3.4.2 <i>Legitimidad estatal de la coacción a declarar el acto generador de renta de manera previa a la comisión del ilícito</i>	77
3.5. PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM Y LA TRIBUTACIÓN DE LOS ACTOS ILÍCITOS	79
3.6. EL ESTADO INMORAL COMO “AMPARADOR DEL ILÍCITO”	81
4. CONCLUSIONES	83
5. BIBLIOGRAFÍAS Y FUENTES UTILIZADAS.....	85

1. INTRODUCCIÓN

Hay un principio económico bien conocido: a mayor riesgo, mayor rentabilidad. Cuanto más arriesgada sea la inversión en un proyecto económico, mayor será la rentabilidad que se obtendrá de tal proyecto. Partiendo de este postulado, una inversión en un negocio que puede conllevar el riesgo de entrada en prisión, arriesgando tu libertad, se convertiría en uno de los negocios más rentables. Por lo tanto, la obtención de ganancias ilícitas, a través de negocios ilícitos, puede ser de lo más rentable.

De siempre ha habido actividades ilícitas muy beneficiosas económicamente, como la piratería o el tráfico de esclavos. Hoy en día, también las actividades más beneficiosas son las actividades ilícitas, como el tráfico de drogas, el tráfico de blancas o la corrupción. Estas ganancias, se estima, suponen de 300.000 a 400.000 millones de euros anuales que el Estado deja de ingresar en concepto de tributos, casi un 25% del PIB según los expertos economistas, llegando incluso a colocarnos en el ranking de países en los que existe mayor cantidad de blanqueo de capitales, lo que es muy creíble cuando observamos que a nivel global se corresponde con el 2 a 5% del PIB.

Con la realización del presente Trabajo de Fin de Máster queremos acercar al lector a una cuestión algo pasada por alto en la sociedad, pero que vive latente día a día en todo el entorno: qué ocurre, fiscalmente, con las rentas que se obtienen de este tipo de actividades. Por tanto, la finalidad de este trabajo es concluir si las rentas que se obtienen de actividades ilícitas merecen ser gravables y, si esto fuera así, desarrollar posibles problemas a los que podríamos enfrentarnos a la hora de establecerles un gravamen y su encuadre dentro de la figura tributaria adecuada.

El estudio del tratamiento jurídico de esta cuestión puede tener una relevancia importante no solo en el plano fiscal, sino más de la que podamos pensar, ya que, si concluyéramos que estas rentas ilícitas deben ser sometidas a gravamen como cualquier otra ganancia, de no tributar por ellas y superar el umbral de los 120.000 euros que se refiere el art. 305 del Código Penal, podríamos encontrarnos ante un delito de fraude fiscal, castigado con pena de prisión. Por lo que, se podría ser sancionado por la comisión del acto ilícito y por la evasión del impuesto.

En el desarrollo del presente trabajo, trataremos de abordar los aspectos que nos parecen más relevantes de esta temática. Comenzando así por intentar definir el término

“ganancia ilícita”, fundamental para entender a que nos vamos a referir cuando mencionemos ésta.

Seguiremos con la configuración del hecho imponible, de tal forma que encajemos la realización de actividades ilícitas con la realización de un hecho imponible, para continuar con el núcleo central del trabajo, que será el tratamiento fiscal que merecen las ganancias ilícitas.

Una vez que hayamos configurado la obtención de ganancia a través de un acto ilícito como tributable, por su encuadre en un hecho imponible y por su configuración con el ordenamiento tributario, haremos frente a posibles controversias que pueden surgir por este sometimiento, como la relación existente entre el derecho a no declararse culpable y el deber de declaración de las rentas (art. 24 CE *versus* art. 31 CE) o su relación con el famoso principio *non bis in ídem*.

Por último, terminaremos con una breve reflexión sobre la postura que adoptaría el Estado, como amparador de los ilícitos, si positivara la tributación de las rentas que proceden de actos ilícitos.

Podemos ya dejar claro que nuestra postura será a favor de la tributación de estas ganancias, pero no de forma plena. Como denominaremos en el desarrollo de los contenidos, mantendremos una “posición intermedia”, pero que es tendente al gravamen de estas rentas ilícitas, pero no en todo caso, siempre y cuando no entre en juego el decomiso, la responsabilidad civil o la restitución. Aunque, como veremos, no es que no estemos a favor de una tributación a priori, que lo estamos, sino que pensamos que se debería llevar a cabo una “devolución de ingresos indebidos”.

Como veremos, la tributación de las rentas que provienen de actos ilícitos es un tema en el que no hay consenso, ni legislativo ni jurisprudencial, ni por supuesto doctrinal. Por lo que es un tema que aun está del todo “en el aire” y creemos relevante su regulación para evitar inseguridades jurídicas. Además, consideramos que una fuerte tributación de estas rentas, con duras sanciones por no declararlas, podría conllevar un descenso en estas actividades ilícitas, bajando la ratio de criminalidad y aportando a las arcas públicas un importante ascenso de sus ingresos por actividades lícitas.

2. OBJETIVOS Y METODOLOGIA

Con el presente Trabajo de Fin de Máster, pretendemos alcanzar los siguientes objetivos:

1) En primer lugar, como núcleo central de la obra, determinar si las rentas que provienen de actividades ilícitas deben ser objeto de tributación o no.

2) Si determinásemos que las rentas que proceden de actos ilícitos son aptas para su tributación, configurar la realización hecho imponible, enmarcarlo dentro de la figura tributaria correspondiente y solventar posibles colisiones con otros derechos y principios, principalmente de la rama penal, como por ejemplo el choque que existiría con el derecho a no declararse culpable al declarar una renta ilícita.

3) Analizar la jurisprudencia y la doctrina sobre la tributación de los actos ilícitos, así como realizar un recorrido por el derecho comparado con el fin de observar distintas posturas acerca de este tema.

4) Establecer las posibles clases de ilícitos que pueden generar rentas ilegítimas.

5) Analizar la influencia que puede tener el descubrimiento de un ilícito penal durante una inspección fiscal o a la hora de recabar datos fiscales; y la influencia tributaria que puede tener el descubrimiento de rentas a la hora de instruir un proceso penal.

6) Determinar que ocurre cuando, por unas rentas ilegítimas declaradas y gravadas, entra en juego el decomiso, la responsabilidad civil y la restitución.

7) Por último, reflexionar sobre la moralidad del Estado al someter a tipo impositivo estas rentas.

Para alcanzar estos objetivos hemos tomado como referencia principal algunas monografías y artículos doctrinales. A través de esas obras hemos tenido contacto con diversidad de jurisprudencia y doctrina, la cual hemos analizado y servido de ella para la aclaración de conceptos, términos o decisiones judiciales.

En cuanto al método, nos basaremos eminentemente en el método deductivo, ya que las conclusiones se hallan implícita dentro de las premisas. Partiremos de unas premisas y llegaremos a unas conclusiones, sin perjuicio de que a veces se haya empezado por la conclusión para una lectura más cómoda del lector.

Por otro lado, nos hemos servido del método analítico, ya que analizaremos diferentes posiciones acerca de la temática para alcanzar las conclusiones que estimamos óptimas.

Por último, me gustaría destacar la dificultad a la hora de recoger la información necesaria para la elaboración del presente Trabajo de Fin de Máster, ya que, en su mayoría, los textos, monografías y artículos que hemos utilizado son longevos y, a veces, difícil de acceder o inaccesibles, ya sea por su falta de digitalización o escasez en bibliotecas públicas, lo que supone una dificultad extra a la hora de buscar datos e información. Más aún con la situación que hemos vivido este 2020, referente al COVID 19 y la necesidad de confinarnos en nuestros hogares. Esta situación ha provocado que no se puedan acudir a bibliotecas para la búsqueda de artículos u otras monografías, más de la que disponía cuando comenzó la pandemia.

3. DESARROLLO DE LOS CONTENIDOS

3.1. Aproximación al concepto de ganancia ilícita

No podemos adentrarnos en un profundo análisis de la temática sin antes habernos aproximado al concepto de lo que va a ser la piedra angular de todo este trabajo: la ganancia ilícita.¹

La ganancia ilícita se puede definir como aquella que procede de la realización, directa o indirecta, de un acto contrario al Derecho, ya sea este acto constitutivo de delito o no. Es decir, que con este termino se hace referencia a la adquisición de un patrimonio en forma de renta o en especie, que se ha obtenido como consecuencia de la ejecución de un acto contrario al ordenamiento jurídico.

Desgranando el concepto, podemos darnos cuenta de que hacemos referencia a la realización “directa” e “indirecta” de un acto contrario al Derecho. Esto es así debido a la figura del cómplice que recoge nuestro sistema penal². Es decir, puede que no se realice personalmente el acto que genera una ganancia ilícita, pero sí que se ayude, mediante acciones u omisiones, a la generación de esa renta, lo que generaría una obtención de renta ilícita mediante la realización indirecta de un acto contrario al ordenamiento jurídico.

Es posible que surja la duda de si a través del encubrimiento la obtención de la ganancia ilícita sea directa o indirecta. En este caso, al estar el propio delito de encubrimiento tipificado como delito³, consideramos que la ganancia que se obtenga por encubrir un delito se obtiene de manera directa, por la realización del propio delito de encubrimiento, y no de forma indirecta como los cómplices. Por lo tanto, se obtendría una ganancia ilícita de manera directa como autor de un delito de encubrimiento, y no una ganancia ilícita de manera indirecta como cómplice encubridor.

¹ A efectos de tener una definición legal, el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, entiende por bienes procedentes de una actividad delictiva “*todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”.

² El art. 27 del Código Penal es el que recoge la responsabilidad penal de los cómplices, junto a la de los autores, siendo el art. 29 del mismo código el que los define como aquellos que, no habiendo realizado por sí mismos, conjuntamente o por medio de otro que sirve de instrumento, cooperan en la ejecución de los hechos ilegítimos.

³ Hecho tipificado en el art. 451 del Código Penal.

Como bien hemos expresado en el concepto, los actos que generan rentas ilícitas pueden ser constitutivos de delito, o no. Esto quiere decir que los actos que generan una renta ilegal no tienen por que provenir de un hecho tipificado en el Código Penal, si bien no nos cabe duda de que es el supuesto más relevante y el que genera mayor controversia doctrinal y jurisprudencial. No obstante, estas ganancias ilegítimas pueden nacer también de actos contrarios al Derecho civil o al Derecho administrativo. Los actos contrarios a estas dos últimas ramas jurídicas los vamos a enmarcar en ilícitos que no constituyen actividad delictiva, mientras que los actos tipificados por el Código Penal que generan renta ilegal vamos a enmarcarlos en ilícitos que constituyen delito.

Es conveniente reseñar que, en todo momento, estamos descartando el “dinero lavado” mediante el delito de blanqueo de capitales, pues mediante este lavado no se pretende la adquisición de un patrimonio, sino la inclusión de un dinero ilegal en el circuito económico normal, dándole así apariencia de licitud, a pesar de hacerlo a través de una actividad delictiva y a pesar de que se haya obtenido a través de ilícitos. Sin embargo, si incluimos en nuestro análisis la renta que va a ser blanqueada, pero aun no lo ha sido, ya que esta sigue encajando dentro de nuestro concepto de ganancia ilícita.⁴

Por otro lado, no es asunto baladí el de realizar una breve diferencia con la ganancia no justificada de patrimonio, ya que son dos conceptos que pueden llegar a ser objeto de confusión, sobre todo si las ganancias que no son justificadas proceden de actividades ilícitas.

Como ya hemos señalado, las ganancias ilícitas proceden, exclusivamente, de actos contrarios al Ordenamiento Jurídico, a pesar de que se desconozca su origen, lo cual resulta difícil de pensar, pues esas ganancias serán ilícitas una vez que el acto es declarado ilícito, y no antes, lo que nos conduce a pensar que esas ganancias solo serán halladas si es hallado el acto ilegal y, por lo tanto, se conocería su procedencia.

⁴ Nos referimos al concepto de “dinero sucio” que hace APARICIO PÉREZ, J. El autor distingue “dos tipos de blanqueo de dinero en función de la naturaleza del dinero blanqueado, entre dinero negro y dinero sucio”. “El dinero negro sería aquel que ha sido obtenido en el desarrollo de una actividad legal, pero que por diferentes razones ha permanecido fiscalmente oculto y, en consecuencia, escapando a los órganos de control de la Administración tributaria, mientras que el llamado dinero sucio (*dirty money*) sería aquel que se obtiene en la realización de transacciones claramente ilegales, que ya de por sí constituyen una actividad delictiva. Sin embargo, ambos tipos de recursos, con independencia de su origen, son fuente de renta que están sujetas al pago de impuestos” (*La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A: los Agentes Especiales*, IBIDEM Ediciones, Madrid, 1993, pág. 153).

Sin embargo, en las ganancias no justificadas⁵, su origen es desconocido, pero no por ello tiene que ser ilícito. Estas ganancias pueden proceder de actividades contempladas como legales en nuestro Ordenamiento, pero la Administración tributaria desconoce cuales son esas actividades que llevan al contribuyente a adquirir esas ganancias, por lo tanto, tienen un origen incierto. De tal modo, no todas las ganancias no justificadas tendrán un origen ilícito y, por ende, no serán ganancias ilícitas.

Para finalizar con el desarrollo del concepto, se puede notar a lo largo del apartado que hablamos de “ganancia”, “obtención de renta”, “adquisición de patrimonio”, y términos similares. Esto quiere decir, coincidiendo con CHOCLÁN MONTALVO, que la ganancia no equivale a evitar, mediante técnicas de evasión fiscal o de ingeniería fiscal, una pérdida patrimonial que surgiría del pago de los tributos debidos, sino que requiere un incremento de su activo. Es decir, el acto contrario al Ordenamiento Jurídico ha de ser la fuente del ingreso, y no la evasión del gasto o del pago de un concepto tributario.⁶

Dejando claro a que nos vamos a referir cuando hablemos de ganancia ilícita, y habiendo señalado las distintas formas por las que se obtienen y de donde proceden, podemos adentrarnos en un análisis profundo del tema que nos atañe.

3.2. El hecho imponible

Vamos a comenzar con el análisis sobre una posible fiscalización de las rentas ilegítimas, y comenzaremos tratando de configurar el hecho imponible, momento en el que se origina el nacimiento de la obligación tributaria.⁷

A modo de introducción, queremos destacar la teoría de GALARZA, que presenta la norma tributaria con una estructura igual a la de cualquier otra norma jurídica. El autor considera que en ella se debe distinguir con claridad tres aspectos fundamentales: una *hipótesis legal* (circunstancia determinada que al concretarse generarán el deber de adoptar un comportamiento determinado); un *mandato* (comportamiento debido por parte

⁵ Las ganancias patrimoniales no justificadas cuentan con una definición legal en el art. 39.1 de la Ley del IRPF: “Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.”

⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J., *El patrimonio criminal. Comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, Madrid, 2001, pág.53.

⁷ Es el art. 20.1 de la Ley General Tributaria el que establece que la realización del hecho imponible sea el momento del nacimiento de la obligación de tributar: “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

de quien encuadre dentro de la hipótesis legal); y una *sanción* (consecuencias negativas que acarrearán el incumplimiento del mandato, que han sido fijadas como medida de seguridad para su inobservancia).⁸ PÉREZ DE AYALA, se expresa en el mismo sentido, afirmando que la estructura lógica de la proposición normativa es la de un juicio disyuntivo; dado un hecho, debe ser una determinada prestación. Dada la no prestación, debe ser una consecuencia jurídica, que es la sanción. Esta estructura lógica de la norma permite distinguir: por un lado, una hipótesis de incidencia, o supuesto de hecho; y de otro lado, una regla de conducta, un precepto, un mandato.⁹

En esta relación, que origina la obligación jurídica, la hipótesis normativa juega un rol fundamental, a tal punto que, en una burda comparación, podríamos asimilarla a un molde, de manera que en el preciso momento en el que un hecho de la vida encaja en él, se genera el mandato normativo o, en otras palabras, nace la obligación jurídica.

Aunque cualquier circunstancia fenoménica puede ser constituida en hipótesis legal, sin embargo, hasta que esto no suceda, tales hechos carecen totalmente de efectos jurídicos; no son más que hechos de distinta especie y naturaleza y sin relevancia alguna para el mundo del Derecho. Se trata, entonces, de circunstancias puramente naturales o voluntarias sobre las que el derecho actúa, pero no crea.

En definitiva, un hecho cualquiera de la vida puede ser contemplado por la norma a fin de conectar su realización a determinados efectos jurídicos relevantes para el derecho. Y, cuando esto sucede, los mismos se transforman en jurídicos por la sola circunstancia de estar recogidos en la norma, ya que ésta define en vía de “hipótesis” un supuesto de hecho, y “ordena” que la obligación surja cada vez que se produzca el mismo.

Ya en el ámbito de la obligación tributaria, es a este presupuesto abstracto a lo que HENSEL denominó “la imagen abstracta del concreto estado de las cosas”¹⁰; y en tal sentido debe ser tomado el vocablo alemán *tatbestand* que alude a una situación de hecho que no se ha producido ya en la vida real, pero que es susceptible de producirse.

A la hora de acuñar un concepto de hecho imponible, vamos a llamar así a aquel hecho previsto en la norma (hecho imponible en hipótesis) que al concretarse (hecho

⁸ GALARZA, C. J., *La tributación de los actos ilícitos*, Aranzadi, 2005, págs. 30-31.

⁹ PÉREZ DE AYALA, J. L., *Derecho Tributario*, vol. I, EDERSA, Madrid, 1968, págs. 62-63.

¹⁰ HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. De Jarach, D., Giuffré, Milano, 1956, pág. 72.

imponible realizado) genera la obligación tributaria.¹¹ Es decir, unas circunstancias de la vida que al ser recogidas en una norma como supuesto de hecho pasan a producir efectos jurídicos determinados.

Observamos entonces que el hecho imponible comprende dos realidades distintas, una abstracta y una concreta; y si bien en la primera no se producen efectos jurídicos, éstos sí se dan en la segunda. En esta última fase es donde se genera la obligación tributaria, ya que el hecho imponible siempre comprende un modo de ser o de actuar de un sujeto con relación con otro sujeto o fenómeno del mundo exterior. El hecho imponible invariablemente está vinculado a una persona, pero en la misma esfera de acción en la que es realizado, y el vínculo entre ambos es justamente lo que determina la obligación del sujeto pasivo.

En este sentido, casi toda la doctrina distingue dos elementos principales dentro del hecho imponible: uno subjetivo y otro objetivo, y este último comprende a su vez cuatro aspectos distintos; un aspecto material, uno espacial, uno temporal y otro cuantitativo. Todos ellos se relacionan entre sí de diversa manera generando con ello una disparidad inmensa de presupuestos objetivos.

Así las cosas, por elemento subjetivo entendemos el vínculo que une a una persona determinada con el elemento objetivo y que, según lo dispuesto por el legislador, determina en cada caso qué persona presenta la condición de sujeto pasivo de la obligación, y el elemento objetivo, por su parte, hace referencia a aquella situación de hecho, de la realidad social o si se quiere de la vida, que ha sido considerada en la norma por el legislador para el establecimiento del tributo; y como ya adelantamos, este elemento comprende los siguientes elementos:

¹¹ En este sentido se orienta la STC 60/2013, de 13 de marzo, que expresa: "(...) *“el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”* (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por el contrario, la expresión *“materia reservada”* la hemos interpretado como sinónimo de *“materia imponible u objeto del tributo”* (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6), debiendo entenderse como toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y en el mismo sentido, SSTC 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3).” (F.D. 3).

El aspecto material, que expresa la situación base indicativa de capacidad económica; el aspecto espacial, que consiste en la delimitación física o geográfica del ámbito en el que el hecho debe ser considerado para producir sus efectos; el aspecto temporal, que denota el momento en el tiempo en el que se considera configurado el hecho imponible y pasa a producir los respectivos efectos; y el aspecto cuantitativo, que “expresa la posibilidad que tiene el aspecto material de ser medido, de ser cuantificado, y valorado, lo que influirá decisivamente en la determinación de la prestación tributaria”.¹²

En conclusión, coincidiendo con el punto de vista de GALARZA, consideramos que el hecho imponible desempeña un rol fundamental en la configuración de la obligación tributaria, por lo que desde esta perspectiva observamos que, cuando el legislador selecciona un hecho cualquiera de la vida para transformarlo en imponible, es debido a que por algún motivo considera justificable conectar la realización de dicho hecho, a la obligación de pagar un tributo determinado.¹³

En este sentido, podemos llegar al razonamiento de que el hecho imponible vendrá establecido a voluntad del legislador, que querrá fiscalizar un determinado acto o negocio. Por lo tanto, podemos considerar el hecho imponible como un supuesto objetivo, en el que el legislador marcará unas pautas, mediante ley, que, si se cumplen, se producirá.

3.2.1 El hecho imponible como supuesto establecido por el legislador y el carácter *ex lege* de la obligación tributaria

Hechas estas apreciaciones sobre el hecho imponible, como hecho que carece de protagonismo jurídico hasta que el legislador quiera elevarlo a la categoría de presupuesto de hecho de la obligación tributaria, nos disponemos a abordar como encajaría en una situación que genera una ganancia ilegítima, y por que esto no es contrario a derecho.

Precisamente, como el legislador puede elevar a la categoría de imponible a cualquier tipo de hecho, ya sea que éste provenga de la naturaleza o voluntad privada, para la norma tributaria este hecho siempre será sencillamente “un hecho” tomado como aspecto material del hecho imponible y la eventual carga volitiva previa que pueda tener el mismo no interesa en absoluto a la ley tributaria a partir del momento en que ella lo ha convertido en imponible.

¹² CARRERA RAYA, F.J., *Manual de derecho financiero*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1994, pág.23.

¹³ *La tributación...*, *ob. cit.*, págs. 31-37.

Vemos entonces que la norma tributaria puede vincular por sí misma la realización de un hecho determinado al nacimiento de un deber de contribuir, prescindiendo de la voluntad de los particulares. Y es esta circunstancia la que otorga a la obligación tributaria un carácter indudablemente *ex lege* común a la gran mayoría de las obligaciones del Derecho público. Este carácter *ex lege* de las obligaciones tributarias ofrece algunos matices particulares que expondremos a continuación.

Entre estas particularidades, nos encontramos con que el perfil legal presenta una doble lectura. Por un lado, sitúa a la ley como una fuente de la obligación tributaria, y por otro lado que dicha obligación ha sido establecida en forma exclusiva por la voluntad estatal.

Con relación al primero de dichos aspectos, debemos resaltar que la doctrina ha considerado el anquilosamiento que existe con que la ley sea la única fuente de la obligación tributaria. Y ese carácter legal descarta así cualquier posibilidad de que dichas obligaciones puedan ser generadas por la voluntad particular. Esto es debido a la importancia que el principio de legalidad¹⁴ asume en el ámbito tributario, lo que desde el punto de vista constitucional viene a indicar que los ciudadanos sólo estarán obligados a cumplir aquellos tributos que deriven de una previsión normativa con rango legal.¹⁵

Así, de las cinco fuentes clásicas de obligaciones¹⁶, sólo la ley constituye un medio jurídico idóneo para suscitar deberes tributarios.

Desde otra perspectiva, vemos que el matiz *ex lege* de la obligación tributaria marca una distinción entre este tipo de obligaciones y las de Derecho privado, puesto que en estas últimas la ley ha conferido obligatoriedad legal a vínculos jurídicos generadores de derechos y deberes que ya han sido previamente consensuados por los particulares, en tanto que en las primeras, al no reconocer ningún acto consensual privado previo, el surgimiento de la obligación es una manifestación de la exclusiva voluntad estatal.

No es que la fuerza de la ley no pueda incidir en las obligaciones de Derecho privado, sino que en ellas se manifiestan cuando hay un negocio o acto jurídico previo,

¹⁴ Garantizado en el art. 9. 3º de la Constitución Española: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, de jerarquía normativa (...)”.

¹⁵ Art. 31. 3º de la Constitución Española: “Sólo podrán establecerse obligaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

¹⁶ Estas aparecen en el art. 1089 del Código Civil: “Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia.”

mientras que en las obligaciones tributarias la ley no sólo da carácter legal a la obligación, sino que es también encargada de generarla, si bien es cierto que el ciudadano es libre para realizar el hecho imponible, pero una vez realizado surge sobre él el deber de prestación.¹⁷ Incluso en los tributos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley.¹⁸

Teniendo claro que la obligación tributaria nace de la ley, conforme al principio de legalidad constitucional, y que el hecho imponible es un hecho natural de la vida, o creado a voluntad de las personas, que se convierte en gravable cuando el legislador quiere darle relevancia jurídica, consideramos que nada obsta para que el legislador pueda gravar esos actos que son contrarios al ordenamiento jurídico, ya que no contraría que la obligación tributaria siga siendo *ex lege* ni contraría que se grave un acto por la única voluntad del legislador, siendo la ley la única fuente de esta obligación. Es decir, consideramos que el acto ilícito no es gravado por que el legislador no quiere que sea gravado, pero no iría en contra del Derecho que se impusiera la obligación legal de gravar los actos mediante los cuales se obtienen ganancias ilegítimas, siempre que el hecho imponible respete el principio constitucional de legalidad y éste venga establecido mediante ley.

Ni siquiera se iría en contra del propio concepto de hecho imponible que se recoge en el art. 20 de la Ley General Tributaria¹⁹: “1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. 2. La ley podrá complementar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

No podemos olvidarnos de los límites que la propia Constitución impone al Estado en el ejercicio de su potestad tributaria.

Entre estos límites juega un papel prioritario la capacidad contributiva, cuyo respecto exige que, si bien los ciudadanos deben participar en el sostenimiento de las cargas públicas, esa participación se debe establecer atendiendo a los niveles económicos de los contribuyentes, de tal modo que los titulares de una capacidad económica mayor

¹⁷ GALARZA, C.J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 37-40.

¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis Jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº60, Madrid (1965), pág. 807.

¹⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“BOE” 18 de diciembre).

contribuyan en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior. No respetar este límite podría incluso resultar confiscatorio para el contribuyente, lesionando los derechos que la misma Constitución les garantiza.

Vemos así que, si bien el legislador al seleccionar un hecho para constituirlo en imponible puede servirse de cualquier tipo de circunstancia fáctica, al hacerlo está sujeto a determinados condicionamientos que delimitarán su facultad de establecer una obligación tributaria. Pero sólo podrá considerar la posibilidad de selección de un hecho imponible cuando éste, en forma abstracta, implique una manifestación de la capacidad contributiva de los sujetos al tributo.

Por lo tanto, la mera existencia de la norma no es suficiente para generar y fundamentar una obligación tributaria. Es necesario que el legislador posea además una justificación concreta que sustente la creación de un tributo determinado y que debe ser, incluso, anterior a la propia existencia de la norma.²⁰

A modo de conclusión, extraemos que se podrían gravar las ganancias que se obtienen de actos o negocios ilícitos si el legislador quisiera constituir el hecho como imponible, respetando el principio de legalidad (carácter *ex lege* de la obligación tributaria) y los límites que nuestra Carta Magna imponen al legislador en su capacidad legislativa tributaria.

3.2.2 Autonomía calificadora del Derecho Tributario frente a otras ramas del Derecho

Además de lo anterior expuesto, declarando que el hecho imponible se crea a voluntad del legislador y que, por ende, podría constituirse como imponible un acto contrario al Ordenamiento, no podemos olvidarnos de la autonomía calificadora que el Derecho Tributario posee, como rama jurídica autónoma.

En virtud de ello puede dotar a los conceptos que utiliza en sus propias normas de un significado distinto al que ostenta en otras ramas del Derecho, que puede diferir incluso de los sentidos que les han sido atribuidos por sus ramas originarias. Sin embargo, ello no implica promulgar una independencia total del mismo respecto del resto del ordenamiento jurídico, ya que no es la forma idónea de legitimar el fiscalismo.

²⁰ GALARZA, C.J., *La tributación...*, *ob. cit.*, págs. 42-44.

En respeto a los derechos de los ciudadanos a la protección de su libertad, su honra y su patrimonio, nos encontramos con la necesidad de que los ciudadanos puedan desenvolver sus actividades en un marco de seguridad jurídica, traducida en la clara certeza de que, si un acto es susceptible de ser nulo de pleno derecho, no será válido en ningún ámbito del Ordenamiento Jurídico.²¹

Contemplado así el problema, si bien el art. 28. 2º de la anterior LGT²² parecía comprender tanto a los actos anulables como a los que ostentan nulidad absoluta, GALARZA, entiende, y nos sumamos a su entender, que no fue ése el sentido atribuido al mismo por el legislador tributario, sino el de referirse únicamente a los anulables.

También podría interpretarse que el legislador tuvo presente que existen situaciones en las que, pese a la nulidad, el acto se realiza efectivamente y produce efectos económicos cuya vuelta atrás requiere de una expresa resolución judicial. Mientras que dicha declaración no se produzca, esos efectos subsistirán y, por tanto, también existirá la capacidad contributiva tomada en cuenta para fijar el hecho imponible.

Sin embargo, siguiendo el modo de ver del autor, estos razonamientos no pueden ser aceptados plenamente a primera vista, mereciendo ciertas matizaciones que expondremos a continuación:

En primer lugar, que las circunstancias económicas que hacen a la capacidad contributiva han sido tomadas en cuenta por el legislador en una etapa pre-normativa, donde pesa exclusivamente su carácter económico. Una vez que son consagradas por la norma tributaria, son completamente jurídicas, aunque presenten marcados tintes económicos.

En segundo lugar, habrá que identificar que circunstancias económicas, que hacen a la capacidad contributiva, han sido tomadas en cuenta por el legislador, en dicha etapa pre-normativa, a efectos de constituir las en base del hecho imponible. Es decir, se debe examinar si lo que ha considerado es la existencia de un simple hecho o acto humano en su realidad fáctica, o bien a un acto o los efectos jurídicos o económicos, en su caso, de dicho acto.

²¹ Así, el principio *nullum est nullum por duit effectum*, es aplicable en todo el ordenamiento jurídico, y enerva la posibilidad de que los actos pasibles de nulidad insalvable en el Derecho privado puedan tener alguna consecuencia en el tributario (GALARZA, C.J., *La tributación...ob.cit.*, pág. 58).

²² Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (“BOE” 31 de diciembre).

En tercer lugar, no es que se encuentre discutida la autonomía calificadora del Derecho tributario, sino que en base a ésta aquél no puede contrariar y desconocer el espíritu general de la justicia que informa a un ordenamiento jurídico.

Realizadas estas consideraciones, lo correcto sería determinar qué ha tomado en cuenta la norma tributaria como circunstancia constitutiva de su hecho imponible. Es decir, si se ha considerado un “acto jurídico” o sus “efectos jurídicos”, la nulidad afectará a los mismos, y por lo tanto no se conforma el hecho imponible. En cambio, si ha considerado sólo un “hecho o acto en su realidad fáctica”, como las meras consecuencias económicas del acto jurídico, la nulidad no afecta a su existencia, por lo que sí se configuraría el hecho imponible. Reconocemos claro que, si es cierto que dichos efectos dependen de la existencia del acto jurídico, al ser éste nulo, éstos también deberán ser revertidos. En tanto no suceda esto, se configura el hecho imponible, y deberá abonarse el tributo, sin perjuicio de la posterior obligación del Fisco de devolver lo pagado en tal concepto al declararse la nulidad.²³

Concluimos que el principio de prescindencia de los defectos de forma o fondo que afecten a la validez del gravamen, contenido en el art. 13 de la LGT²⁴, debe entenderse como comprensivo de aquellos actos que son anulables, pero no debía extenderse a los actos que son nulos de pleno derecho, ya que dicho precepto de ningún modo puede violentar la máxima *uno et universo iure*.

No obstante, si el hecho imponible consideró sólo los efectos económicos del acto jurídico, mientras éstos subsistan debe proceder la tributación, aun en los actos nulos. La calificación jurídica en ningún modo compete a las Administraciones tributarias, por lo que éstas no pueden revisar la validez o invalidez del acto. En caso de duda, en principio, se debería exigir el tributo como si el negocio fuera válido, procediendo posteriormente a su devolución si aquél es anulado, lo que obviamente incluye también la invalidez declarada como consecuencia de una infracción administrativa o delito.

Coincidimos así con el autor en que no es posible extrapolar estrictamente al Derecho tributario los mismos efectos otorgados a la nulidad absoluta en el Derecho civil.

²³ Esta cuestión se encuentra analizada en el apartado 3.3.6 “Supuestos de ingresos indebidos en los que podría encuadrar el reembolso de lo tributado por un acto ilícito” de esta obra.

²⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003.)

Éstos deben ser tenidos en cuenta, pero con matices, ya que el Derecho privado persigue efectos distintos que el Derecho tributario.

Debemos tener presente que cuando se altera una forma negocial con miras a evadir una obligación tributaria, se está queriendo evitar con ello los efectos establecidos en la norma tributaria, es decir, el pago del tributo. Por lo tanto, la reacción del Ordenamiento tributario no debe ser justamente la de posibilitar dicha fraudulencia, sino abrir un camino para que la obligación tributaria no pueda ser sorteada maliciosamente.²⁵

Por lo tanto, para concluir, creemos que, si el legislador tomara hechos o actos fácticos para considerarlos como imponibles, tendría una baza para poder gravar las rentas que provienen de actos ilegítimos, constituyendo como imponible este acto, sin perjuicio de su posterior devolución por ingresos indebidos por lo tributado si entrase en juego la anulabilidad, nulidad de pleno derecho o el decomiso de bienes.

3.3. Tratamiento fiscal de las rentas que proceden del ilícito

Una vez que hemos conceptualizado a que vamos a referirnos cuando hablemos de “ganancia ilícita” y defendido una interpretación del hecho imponible que nos llevaría al gravamen de estas ganancias, vamos a entrar en el tema nuclear de este trabajo: como se podrían someter a tributación esas ganancias.

3.3.1 Diferencia con el ilícito tributario

Antes de entrar a tratar en profundidad el tema que nos atañe, vemos necesario hacer una ligera comparación de dos realidades que son distintas pero que pueden llegar a ser objeto de confusión respecto de lo que a ganancia ilícita nos referimos: por un lado, las actividades que son calificadas como ilícitas por otra rama del derecho y, por otro, los ilícitos calificados como tales por el Derecho tributario, es decir, los ilícitos tributarios.

Dentro del primer aspecto²⁶, nos encontramos a su vez una nueva subdivisión. Desde una óptica prenortativa, en la que el legislador tributario se hace eco de la necesidad social de desalentar ciertas conductas ilícitas, inconvenientes o perjudiciales a la sociedad, haciéndolas tributar de un modo más gravoso que la de las actividades semejantes, pero inocuas. O bien considerando aquellos comportamientos que, por contrariar alguna norma jurídica, se estiman carentes de efectos para el mundo del Derecho. Ante esto el Derecho tributario debería respetar su propia dinámica que lleva a

²⁵ GALARZA, C.J., *La tributación...ob. cit.*, págs. 57-60.

²⁶ Hechos calificados como ilícitos por otras ramas del Derecho ante el Derecho tributario.

gravar cualquier acto, hecho o negocio como imponible, sin importar que se considere inexistente para el Ordenamiento jurídico.

En la extrafiscalidad, la actuación tributaria del legislador se adentra en un ámbito perteneciente al mundo de la política legislativa donde la ilicitud no es relevante por sí misma, sino como conductas socialmente dañosa que interesa al Estado reprimir o desincentivar mediante una técnica legal. Aquí el legislador tributario hace suyos los propósitos disuasorios propiciados por el Estado y los proyecta en una ley tributaria determinada. Sin embargo, hay que destacar, que una vez que tales hechos están consagrados en la norma, carece de importancia su carácter ilícito, antisocial o perjudicial previo, y sin relevantes como simples hechos imponibles. Es por tanto indiferente al Derecho tributario su anterior naturaleza, ya que ella ha sido tomada en cuenta tan sólo en el “momento prelegislativo” en que se determina que una circunstancia fáctica será considerada como imponible, pero no con ocasión de su configuración legal.²⁷

En este sentido, defendemos que el Derecho tributario no puede hacerse valer como elemento moralizante o sancionatorio, sin perjuicio de las sanciones que pudieran acarrear su incumplimiento. Cualquier renta que se obtenga debería estar al servicio del Derecho tributario, con independencia de su licitud, y debería enmarcarse en el sistema fiscal, dejando el castigo del ilícito o sus efectos a las otras ramas normativas, pero sin afectar nunca a la parte jurídica que le pertenece al derecho fiscal. El sistema tributario debe gravar actos, hechos fácticos que se dan en la realidad, desde un punto estrictamente jurídico, aparcando el elemento desincentivador, moralizante o sancionador.

Como antes introducimos al hacer la subdivisión, nos encontramos con la problemática de validez o invalidez jurídica de los actos que encuadran en el hecho imponible. El principio de prescindencia de los defectos de fondo o de forma que afecten a la validez del gravamen tan sólo debe entenderse como comprensivo de los actos anulables, y de los nullos que por haberse llevado a cabo en el mundo de los hechos produjeron en el ámbito fáctico ciertos efectos jurídico-económicos aparentes, únicamente hasta el momento de su declaración de nulidad, pero no de los nullos de pleno derecho con nulidad declarada, y que no obstante hayan producido efectos económicos. Esta reflexión ya fue tratada cuando procedimos a considerar la autonomía calificadora del Derecho tributario, en el análisis del hecho imponible.

²⁷ GALARZA, C.J., *La tributación...ob. cit.*, págs. 61-62.

En relación con el segundo aspecto que hemos mencionado al inicio del apartado²⁸, tenemos que comenzar diciendo que el Derecho tributario, como todo ordenamiento jurídico, se encuentra destinado a cualificar y garantizar específicos comportamientos de los sujetos de Derecho, por lo que, para asegurar su vigencia, debe establecer mecanismos de reacción para el caso de que alguien quebrante alguna de dichas normas, con el objeto de que sea posible, llegado el caso, restablecer y salvaguardar el orden social que se ha pretendido con su establecimiento.

Si nos vamos al Ordenamiento en general, vemos que esta reacción puede estar dirigida a reparar el daño patrimonial que se ha producido con su violación, con la sanción civil, y en otras a castigar al infractor provocando simultáneamente un efecto ejemplarizante dirigido a evitar que tales conductas sean emuladas, con la sanción penal. En este segundo grupo es donde tenemos que enmarcar los ilícitos tributarios, ya que los mismos no están dirigidos a resarcir a la Administración por un daño económico causado, para lo cual pueden existir categorías como el interés o los recargos, sino a reprimir las conductas lesivas de parte de los contribuyentes y prevenir que las mismas sean emuladas.

Dependiendo del ámbito en el que están regulados, de la importancia del bien dañado, de la cuantía de la sanción, y del órgano encargado de aplicarla; estos comportamientos ilícitos en el ámbito tributario pueden constituir infracciones, sancionadas pecuniariamente, o delitos, que pueden llegar a constituir penas privativas de libertad.²⁹

Llegados a este punto, nos parece relevante hacer una pequeña clarificación de la frontera que existe de los ilícitos tributarios penales y administrativos. A pesar de que la línea divisoria entre el ilícito criminal y el ilícito administrativo la establece la Ley y a la Ley hay que atenerse, es conveniente tener en cuenta las siguientes diferencias entre uno y otro según expone el profesor SAINZ DE BUJANDA:

Por el carácter del deber violado, los ilícitos administrativos reflejan la desobediencia del ciudadano a los propios deberes tributarios, en tanto que los ilícitos penales reflejan las infracciones dirigidas contra la potestad del Estado. Por la índole del interés lesionado, los ilícitos tributarios administrativos dañan los intereses patrimoniales de la Hacienda Pública, en tanto que los ilícitos tributarios penales hieren a la propia

²⁸ Los ilícitos calificados como tales por el Derecho tributario.

²⁹ GALARZA, C.J., *La tributación...ob.cit.*, págs. 62-63.

potestad tributaria del Estado, concebida como manifestación de la autoridad. Y por la índole del orden que resulta infringido, los ilícitos tributarios administrativos conculcan el orden de la seguridad administrativa, en tanto que los ilícitos tributarios penales lesionan el orden de la seguridad general.³⁰

Naturalmente, los dos tipos de reacción contra la transgresión de las leyes tributarias, el delito y la infracción, comportan sanciones asimismo distintas, aunque unas y otras castiguen la lesión de los intereses de la Hacienda Pública y la conducta del defraudador, además de cumplir su función intimidatoria. Y como la represión máxima consiste en la privación de libertad, las penas han de ser acordadas por los órganos del Poder Judicial, y las sanciones administrativas son impuestas por la Administración Pública.³¹

Ahora bien, como ha declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 8 de junio de 1981³², los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho sancionador administrativo, dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estado. Asimismo, se ha de tener en cuenta la subordinación de la Administración Pública a los Tribunales de Justicia, pues ha de respetar la apreciación del hecho acordada por el juzgador, según sentencia de 3 de octubre de 1983³³, dictada también por el Tribunal Constitucional.³⁴

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, Madrid, 1985, I, vol. 2º, págs. 642-643.

³¹ Art. 25. 3º de la Constitución Española: “La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.”

³² STC 18/1981, de 8 de junio, Rec. 101/1980: “Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 Sep., 4 y 10 Nov. 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.” (FD 2º).

³³ STC 77/1983, de 3 de octubre, Rec. 368/1982: “...puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia es que la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del art. 25 CE y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto.” (FD 4º).

³⁴ ALBIÑA GARCIA-QUINTANA, C. (1986): «Tipificación de las infracciones tributarias», *Diario La Ley 3464/2001*, págs. 1-2.

Es digno de destacar que, en el ámbito de las infracciones tributarias, la legislación española ha recibido el principio de culpabilidad, primer elemento de la infracción tributaria, y lo ha hecho al decir que las infracciones son sancionables incluso a título de simple negligencia³⁵. Los otros elementos de las infracciones tributarias, como ya hemos adelantado *ut supra* son la acción (u omisión), la legalidad, la tipicidad y la antijuridicidad.³⁶

Nuestro estudio solo se va a enfocar en el gravamen de las rentas ilícitas que provienen de los primeros ilícitos. Es decir, en este trabajo excluimos los ilícitos tributarios como generadores de rentas ilícitas, ya que el incumplimiento de la norma tributaria nunca genera renta por sí mismo, sino que con su elusión se trata de evitar el gravamen de un capital que, o bien procede de un lícito, o bien procede de un ilícito, centrándonos exclusivamente en el gravamen de una renta que procede de un ilícito previo, no de un ilícito procedente de evitar un gravamen.

3.3.2 Tratamiento doctrinal

En el plano doctrinal, como en cualquier supuesto objeto de discusión jurídica, existen posturas a favor y posturas en contra de la tributación de estas ganancias ilícitas. En este apartado nos dedicaremos a realizar un recorrido sobre ambas posturas, y sobre una posición intermedia que adopta HERRERA MOLINA y GALARZA, éste último en su obra *“La Tributación de los Actos Ilícitos”*, obra que sirve de inspiración principal para este trabajo.

Esta última postura, la intermedia, es la que más casa con nuestra postura para con las ganancias ilícitas, tal y como se ha podido ir denotando a lo largo de toda esta obra. Más adelante, cuando llegemos a su postura, explicaremos por qué es la posición con la que más coincidimos.

3.3.2.1 Posturas contrarias a la tributación de los actos ilícitos

En esta primera postura nos encontramos con la posición de BACIGALUPO, quién defiende la tesis de que no existe obligación de tributar por las ganancias ilícitas. La autora se apoya en distintos argumentos que expondremos a continuación:

³⁵ Art. 183. 1º Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“BOE” 18 de diciembre): “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”

³⁶ GALARZA, C.J., *La tributación...ob.cit.*, pág. 65.

El primero de ellos se esgrime desde un punto de vista ético, considerando que “no se puede convertir al Estado en receptor o partícipe del delito” y, en caso contrario, habrá que explicar que diferencia existe entre su pretensión y la receptación o el blanqueo de capitales.³⁷ Rechazar la tributación de las ganancias delictivas por motivos éticos debería dar lugar también al rechazo del decomiso, salvo que vaya dirigido a la destrucción de la cosa decomisada, lo que sólo sucede en el decomiso de efectos de ilícito comercio. Además, aplicar el blanqueo de capitales incluso al propio Estado daría lugar a que los bienes procedentes del delito o se restituyen a su legítimo titular, si es posible, o, si no lo es, tendrían que destruirse siempre, de lo contrario se cometería blanqueo de capitales.

El siguiente argumento que aduce esta autora es que no se debe atender a la era capacidad contributiva, sino a los actos que llevan a ella, así como el homicidio se debe valorar por los actos que llevan a él y no por el mero hecho de la muerte de una persona, que puede deberse, por ejemplo, a una parada cardíaca. Sin embargo, en el supuesto de la generación de riqueza, el legislador, a fin de no dejar fuentes exentas de tributación, ha querido ser tan omnicompreensivo con la cláusula de cierre de la ganancia patrimonial no justificada, que precisamente, si atendemos a los actos que dan lugar a la ganancia

³⁷ Es el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, la que nos otorga una descripción de que debemos entender por blanqueo de capitales: “*A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades: a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos. b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.*” En el Código Penal, el delito de blanqueo de capitales se encuentra tipificado en el art. 301, con la siguiente redacción: “*El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.*” En la misma línea, el delito de receptación se encuentra tipificado en el art. 298 del CP, con la siguiente redacción literal: “*El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años.*”

referida, no parece que deban excluirse sino los expresamente previstos en el art. 7 LIRPF, entre los que no se encuentra el hecho constitutivo de delito, ilícito civil o administrativo. La autora se refiere a que no cabe atender al principio de igualdad para pretender la tributación de las ganancias ilícitas, porque si hay igualdad entre delincuentes y no delincuentes en relación con las leyes tributarias, también la habría ante cualquier otra ley, lo que evidentemente no es así porque de la pena del delito se derivan determinadas inhabilitaciones que no afectan más que al condenado delincuente. Si este pasaje pretende decir que al delincuente se le castiga y al no delincuente no, no quiebra por ello la igualdad, pues no estamos ante casos iguales. Como es asentada jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, hay que darle un trato desigual a los desiguales, e igual a los iguales. Este trato desigual a los desiguales no es más que una expresión más de la igualdad.

En el supuesto que nos ocupa no hay desigualdad, pues se tributa por la capacidad económica, sin atender a la fuente, debiendo considerarse iguales los actos de igual capacidad económica. Aunque se entienda que la situación no es igual, desde luego no debe ser el que ha delinquido el que obtenga un trato más favorable no debiendo tributar por la riqueza que ha obtenido a raíz de un ilícito. Incluso aunque se entendiera que debe quedar exenta la tributación de la riqueza obtenida, no cabe aplicar esa consecuencia jurídica sin una habilitación legislativa expresa, y la ley, como ya se ha dicho, no menciona expresamente esta cuestión, pero más bien parece apuntar en sentido contrario a la no tributación del acto delictivo.

La autora menciona también como argumento para sostener su teoría el derecho a no declarar contra uno mismo.³⁸ Asimismo añade que cuando la Ley del IRPF delimita el hecho imponible no pretende gravar cualquier actividad económica, sino sólo aquella que tiene carácter empresarial, profesional o artístico y cuyo ejercicio presupone su ilicitud. Sin embargo, la Ley del IRPF no solo grava este tipo de actividades, sino también muchas como el rendimiento del capital o las ganancias o pérdidas patrimoniales. Nunca dice que la actividad deba ser lícita ni cabe presuponerlo cuando contempla la cláusula de cierre de las ganancias patrimoniales no justificadas. Si bien dice que el Código de Comercio manda a que toda sociedad deba tener un objeto lícito, pero no es posible extraer de aquí la idea de que de ser ilícito su objeto estará la sociedad exenta de tributación. Aquí

³⁸ Este punto va a ser tratado con mayor amplitud en el apartado 3.4 de esta obra.

podemos hacer mención de lo explicado en el apartado de la autonomía calificadora del derecho tributario frente a otras ramas del derecho, en virtud de la cual el Derecho tributario podía considerar la tributación de ciertos hechos con independencia de su calificación por otras ramas jurídicas, debido a que podía calificarlos de manera distinta. Además, el ordenamiento impone muchas obligaciones a las sociedades, algunas más próximas que ésta la materia fiscal³⁹, y, sin embargo, muchas sociedades incumplen estos deberes sin ninguna consecuencia tributaria, y si existiera alguna consecuencia en ningún caso podrá ser favorable al incumplidor.

Finalmente, la autora se refiere al posible concurso de delitos o de leyes, si bien, al considerar que no cabe tributación por ganancia ilícita, rechaza que exista ningún tipo de concurso. Considera que las ganancias ilícitas deben dar lugar al decomiso y no a la tributación, y que no cabe reforma legislativa en contrario, pues el Estado se estaría convirtiendo en partícipe del delito. Este argumento valdrá en el improbable supuesto de que se produzca en el mismo periodo impositivo en que tiene lugar la ganancia ilícita, porque así desaparece la ganancia patrimonial, pero si no tiene lugar en ese mismo periodo impositivo, no puede quedar la ganancia exenta de tributación por el hecho de que en algún momento pueda tener lugar ese decomiso.⁴⁰

Consideramos que los argumentos que se exponen en contra, por parte de BACIGALUPO, no son del todo apropiados, pues éstos tienen una carga eminentemente moral, no jurídica. Jurídicamente la tributación debe producirse, sin perjuicio de que ulteriormente pueda declararse judicialmente el comiso, por la presunción existente de que quien ostenta formalmente la titularidad de los bienes es titular de estos, por lo que en último término la titularidad de los bienes pone de manifiesto una ganancia no justificada.

De otra parte, existe un impulso natural de quien se lucra a consecuencia de actividades ilícitas consistente en no declarar el beneficio por ello, con el objeto de no descubrir al poder público su actuación. Si, por un hipotético caso, se produjera esta actitud, cuando la Administración compruebe la situación jurídica del sujeto, la mayoría

³⁹ Como es el deber de publicar las cuentas anuales en el Registro Mercantil o legalizar los libros contables.

⁴⁰ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal» *Foro, Nueva época*, vol. 20, núm. 1, págs. 112-115.

de las veces constatará la presencia del presupuesto legal de las ganancias no justificadas en el IRPF (o de la presunción de obtención de rentas en el IS).

La teoría de la no tributación de las ganancias ilícitas también es defendida por RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, quien considera que no cabe tributación por tales ganancias, puesto que la tributación se basa en la capacidad económica y dicha capacidad no se manifiesta en quien obtiene ganancias delinquiendo, porque estas ganancias no se incorporan a su patrimonio, el verdadero titular de ese patrimonio será la víctima del delito. Esta tesis no resulta convincente, pues el delincuente habrá obtenido ese patrimonio, al menos en apariencia, y podrá guardarlo, reinvertirlo o gastarlo en lo que quiera, y todo ello será indicativo de capacidad económica. Quien le discuta la posesión deberá probar mejor derecho en los tribunales. Si se entendiera la tributación de esta manera, cualquiera podría no tributar argumentando que es posible que algún día pueda considerarse que la fuente de ingresos fue delictiva.⁴¹ Incluso el obligado tributario podría manifestar rotundamente que no tiene ninguna deuda con Hacienda porque todos sus ingresos son de origen delictivo, acogiéndose a partir de ese momento a su derecho a no declarar contra sí mismo. No se le puede exigir que pruebe que sus ingresos han sido delictivos; será quien afirme que no lo son, y que, por tanto, debió tributar por ellos, quien deberá probar el absurdo de que no existió delito, cuya carga de la prueba no se le puede imponer, haciendo una equivalencia con probar que la ganancia es de origen lícito, a la Agencia Tributaria, en virtud del art. 39.1 de la Ley del IRPF, que libera a la Administración de probar el origen de la ganancia.

No obstante, el mismo autor rechaza que esta no tributación del acto ilícito se deba al derecho a no declarar contra uno mismo. Afirma que la posible colisión del deber de tributar las ganancias ilícitas con el derecho a no declararse culpable parte ineludiblemente de la existencia del deber de tributar. Y ésta es precisamente la cuestión objeto de discusión. Sólo si se entiende que las rentas ilícitas están sujetas a tributación, puede abordarse la incidencia de este principio.⁴²

⁴¹ Por ejemplo, que algún día se le pueda condenar porque la publicidad que hizo de sus productos fue engañosa, o porque con la venta de cierto producto cometió delito contra la propiedad intelectual o industrial, o que un nuevo producto financiero pueda algún día dar lugar a una condena por estafa.

⁴² DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 115-116.

3.3.2.2 *Posturas favorables a la tributación de los actos ilícitos*

A favor de llevar a cabo el gravamen de las rentas ilícitas, nos encontramos con la postura de LUZÓN CÁNOVAS, quien plantea que únicamente cuando ese ilícito del que provienen las ganancias es constitutivo de delito es cuando la tributación de las ganancias ilícitas puede plantear problemas, ya que en otro caso entrará en juego la cláusula de la ganancia patrimonial no justificada, sin que quepa hablar de controversia alguna en relación con la obligación de declarar.

Este autor defiende, como argumento a favor, que no hay precepto legal que excluya la tributación de la ganancia de origen delictivo, siendo lo que se tributa el beneficio, con independencia de la operación que lo genera, y que si no se introduce la tributación de tales rentas se podrían reinvertir esas ganancias sucesivamente sin tributación.

La conclusión a la que llega este autor es que “no existe norma constitucional alguna en virtud de la cual el delincuente pueda invocar válidamente un derecho a no declarar las ganancias ilícitamente obtenidas [...] Por el contrario, el principio de igualdad ante el impuesto impide conceder un tratamiento fiscal más favorable a quien lesiona el derecho que a quien lo respeta, lo que determina, junto a la existencia de capacidad económica en quien comete el delito, que pueda considerarse gravable esta concreta manifestación de riqueza. Corresponderá, en definitiva, al legislador determinar si la posesión de una renta ilícita debe ser configurada como hecho imponible o no, en una decisión política tributaria perfectamente legítima por la que se aplicarían estos fondos al cumplimiento de los fines propios de un Estado social.” De aquí parece entenderse que considera que puede imponerse la tributación por las ganancias obtenidas de un ilícito, pero lo cierto es que el legislador no lo ha hecho todavía.⁴³

Por otra parte, APARICIO PEREZ, estima que en la imposición directa la tributación recae sobre el beneficio, no sobre el ejercicio de la actividad, no existiendo precepto que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origina sea legal. La fiscalidad radica exclusivamente en la realización del hecho imponible. Los beneficios obtenidos acrecen el patrimonio de quien los genera, deviniendo su titular con independencia de que la actividad que los ha generado sea o no lícita; ostenta, en principio, su dominio y disponibilidad sin perjuicio de que posteriormente se vea privado

⁴³ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 117-118.

de ellos, pero el hecho imponible ya se ha generado, no pudiéndose supeditar el nacimiento de la obligación tributaria al éxito de la acusación penal.⁴⁴

3.3.2.3 Posturas intermedias de la tributación de las rentas que proceden de ilícitos

En el caso de las posturas intermedias, nos encontramos con la teoría de HERRERA MOLINA y de GALARZA.

En el caso del primer autor, este parte del contenido del art. 13 de la Ley General Tributaria, que expone: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.⁴⁵ Sobre esta base infiere que la legislación tributaria sí establece una norma aplicable a los supuestos de ilicitud del hecho imponible que es ésta, es decir, la irrelevancia de la ilicitud, por lo que la consecuencia jurídica será el sometimiento a gravamen del mismo modo que si no existiera ilicitud.⁴⁶ No obstante, a raíz de los arts. 1.305 y 1.306 del Código Civil⁴⁷, hace una importante distinción.

De ambos artículos se extrae que los contratos con causa ilícita, sea o no constitutiva de delito, pueden distinguirse en dos tipos según la ilicitud sea aplicable a ambas partes o a una sola. En el primero de los casos no habrá acción entre ellas, ninguna parte podrá reclamar lo que haya entregado ni lo que la otra parte haya ofrecido, pero en el segundo caso, cuando sólo sea imputable a una de las partes, la otra sí podrá reclamar tanto lo que haya entregado como lo que la otra haya ofrecido. Esto será así sea o no el hecho constitutivo de delito. Sobre esta base, HERRERA MOLINA entiende que debe distinguirse la posible tributación de actos delictivos según el delito sea imputable a una

⁴⁴ APARICIO PEREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997, pág. 57.

⁴⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“BOE” 18 de diciembre).

⁴⁶ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de obligación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 39.

⁴⁷ El art. 1.305 del Código Civil expone: “Cuando la nulidad provenga de ser ilícita la causa u objeto del contrato, si el hecho constituye un delito o falta común a ambos contratantes, carecerán de toda acción entre sí, y se procederá contra ellos, dándose, además, a las cosas o precio que hubiesen sido materia del contrato, la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito o falta. Esta disposición es aplicable al caso en que sólo hubiere delito o falta de parte de uno de los contratantes; pero el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado, y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido.” Asimismo, el art. 1.306 del Código Civil expone reglas relativas a la causa torpe: “Si el hecho en que consiste la causa torpe no constituyere delito ni falta, se observarán las reglas siguientes: 1.ª Cuando la culpa esté de parte de ambos contratantes, ninguno de ellos podrá repetir lo que hubiera dado a virtud del contrato, ni reclamar el cumplimiento de lo que el otro hubiese ofrecido. 2.ª Cuando esté de parte de un solo contratante, no podrá éste repetir lo que hubiese dado a virtud del contrato, ni pedir el cumplimiento de lo que se le hubiera ofrecido. El otro, que fuera extraño a la causa torpe, podrá reclamar lo que hubiera dado, sin obligación de cumplir lo que hubiera ofrecido.”

sola de las partes, como sucede en el hurto, o a las dos, como sucede en el cohecho. En el primer caso no cabría, para el autor, tributación, pues la consecuencia jurídica aplicable será la restitución de la cosa a quien haya sido privado delictivamente de ella. En el segundo caso sí cabría la tributación, puesto que ninguna de las partes podrá reclamar a la otra.⁴⁸ De hecho, el autor se apoya jurisprudencialmente en excluir la tributación en caso de restitución como consecuencia jurídica, por ejemplo, en la STS núm. 2154/1999⁴⁹ y en la STS 3199/2000⁵⁰, tratando la ineficacia del acto gravado, consideran que si se trata de un impuesto indirecto procede la devolución de lo pagado, mientras que si se trata de un impuesto directo sólo sería posible computar una pérdida en el periodo impositivo en que ésta se produzca. La misma solución ha dado al problema Francia, Alemania y Estados Unidos.⁵¹

⁴⁸ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad...*, *ob. cit.*, págs. 31, 35 y siguientes.

⁴⁹ La STS (Sala Tercera, Sección 2.a) núm. 2154/1999, de 27 de marzo, distingue «entre el modo de proceder de los impuestos indirectos y de los directos, cuando los actos y contratos no llegan a buen fin. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, verdadero paradigma en esta cuestión de los impuestos indirectos, cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, de no haberse hecho el pago mediante efectos timbrados, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos, y que se reclame la devolución en el plazo de cinco años. Igual régimen, en lo esencial, se aplicaba en el extinguido Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido vía deducción o devolución. Por el contrario, en los impuestos directos, y, concretamente, en el Impuesto sobre Sociedades, que no grava los actos y contratos, pues su hecho imponible tiene un substrato económico, sino la obtención de renta, las operaciones económicas se imputan temporalmente, como hemos dicho, siguiendo la corriente real de bienes y servicios (ingresos y gastos), prescindiendo del momento de pago (corriente financiera), si bien las posibles situaciones de insolvencia, es decir, el incumplimiento de las obligaciones de pago que se produzcan, son desde la perspectiva de la economía de la empresa y de la contabilidad hechos posteriores que implican un resultado inverso, es decir, se consideran partidas negativas, antes incluso de que la operación se revoque, rescinda o desemboque en la falencia definitiva, sin que haya retroacción, ni compensación de resultados, sino que éstos son contemplados *in suo tempore*, de modo separado, aunque en sentido inverso».

⁵⁰ STS (Sala Tercera, Sección 2.a) núm. 3199/2000, de 14 de abril: «En los impuestos cuyo hecho imponible, como dice el art. 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria, es incuestionable que el cumplimiento de la misma llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, como ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc., de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan, como una operación distinta, en el ejercicio, insistimos, en que se producen».

⁵¹ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad...*, *ob. cit.*, pág. 67.

En realidad, la solución es parecida, se trate de un impuesto directo o indirecto, sólo que en el primer caso la devolución se lleva a cabo por la vía de la deducción por pérdida. Sin embargo, el hecho de que esta jurisprudencia conceda relevancia a la ineficacia del acto gravado puede llevarnos a considerar relevante que este acto sea delictivo, pero no hay por qué inferir de aquí un trato diferente según el delito sea imputable a una parte o a las dos.⁵²

Distinta es la postura intermedia que sostiene GALARZA sobre la tributación de las ganancias ilícitas. Este autor plantea dos teorías diferentes:

Por un lado, basándose en la igualdad, considera que sería injusto que quien se dedica a un negocio lícito tenga que tributar y enfrentarse a la competencia desleal de quien, realizando un negocio similar, pero ilícito, quede eximido de este deber.

“El rechazo palmario a tal desigualdad, sumada a la creciente necesidad de obtener recursos para el Estado, ha llevado a que numerosas administraciones fiscales de Estados europeos hayan visto oportuno exigir el pago del tributo ante la realización de un acto ilícito. Dichas pretensiones fueron recurridas por los eventuales sujetos pasivos ante los Tribunales de Justicia de sus respectivos países e, incluso, ante los Tribunales de la Unión Europea. Sin embargo, ni los respectivos organismos judiciales nacionales ni los comunitarios han podido, hasta el momento, concretar una opinión unívoca al respecto, ya que, si bien es cierto que en algunas ocasiones han rechazado la tributación de los actos ilícitos, en otras, recurriendo a argumentos similares, la han aceptado”.⁵³

Por otro lado, basándose en consideraciones moralistas amparadas en la eventual conformación de un Estado inmoral o cómplice de la comisión de ilícitos y que se aprovecha de lo producido en el mismo, si bien las leyes tributarias no se conciben para reformar o vigilar la conducta ética o moral de los ciudadanos, sino para procurar recursos al erario.⁵⁴

La solución propuesta por este autor consiste en valorar si la ilicitud del acto invalida la configuración del hecho imponible. A modo de ejemplo se refiere a que si el hecho imponible es la venta de un bien y es inválido el contrato de compraventa, no tiene

⁵² DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, pág. 120.

⁵³ GALARZA, C.J., «Algunas cuestiones sobre la tributación de los actos ilícitos», *Laleydigital360*, núm. 502 (2012), pág. 1.

⁵⁴ GALARZA, C.J., «Algunas cuestiones sobre la tributación...» *ob. cit.*, págs. 2-3.

lugar el hecho imponible y, por tanto, no hay obligación de tributar, pero si el hecho imponible es la transmisión del bien como realidad fáctica, la ilicitud será independiente del hecho imponible y, por tanto, sí existirá la obligación de tributar. De acuerdo con esto, concluye que en casos de ilícito penal, como no se producirá ningún efecto jurídico, no habrá obligación de tributar, porque además en estos supuestos será de aplicación el decomiso, que excluirá la capacidad económica vaciando el hecho imponible.⁵⁵

Bajo nuestro punto de vista, la postura con la que más casamos es la propuesta por este último autor. Como ya hemos expuesto con anterioridad, el Derecho tributario debería encargarse de gravar realidades fácticas, hechos imponibles que surgen con independencia del nombre del hecho o de la licitud, de tal manera que si se produce la realidad fáctica, a pesar de que el acto sea ilícito, se materializaría el hecho imponible, lo que conllevaría la consecuencia jurídica del gravamen. Además, no podemos más que estar de acuerdo con el argumento relativo a la igualdad en los sujetos, considerando que se podría, incluso, valorar cierta discriminación para quien tiene un negocio lícito, pues éste contribuye al sostenimiento del Estado con sus impuestos, mientras que el que tiene un negocio ilícito, no suficiente con esto, no contribuye al sostenimiento, guardándose el porcentaje de las ganancias no gravadas, lo que coloca al sujeto en una posición superior en el mercado gracias a esta ventaja fiscal. Todo esto sin perjuicio de una posterior aplicación del decomiso en caso de ilícito penal que termine siendo juzgado, en cuyo caso, habría que pensar en una hipotética devolución de ingresos indebidos para que estos sean decomisados. A este tema nos encargaremos más adelante.

Respecto de la postura de HERRERA MOLINA no podemos estar del todo de acuerdo, coincidiendo con DE MOSTEYRÍN SAMPALO, pues el Estado no puede excluir de tributación el supuesto en el que el delito es imputable a las dos partes, pues cuestión diferente será que haya derecho a la devolución en caso de decomiso. En estos casos, el Estado dejaría en manos de particulares el deber de tributar, aun cuando el delito sea perseguible de oficio, pues la acción civil sí es disponible. Si el perjudicado renuncia a la acción civil, quedaría quien ha cometido el hurto en poder de la cosa sin tributar por ella. Esta insatisfactoria consecuencia no puede evitarse obligando a tributar en caso de renuncia a la acción civil, porque también puede existir reserva de acciones para ejercitarlas ante el orden civil, y este ejercicio tendrá lugar cuando el perjudicado lo

⁵⁵ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, pág. 125.

estime conveniente. Pero tampoco nos parece razonable imponer el deber de declarar tributariamente lo hurtado sólo cuando lo haya prescrito la acción para reclamar el objeto del hurto, que será el supuesto en el que ya de ningún modo podrá éste reclamarse por el legítimo propietario. También hay delitos, algunos muy lucrativos, que no son en principio perseguibles de oficio, como los societarios.⁵⁶

En definitiva, se pretende con todo esto poner de relieve que aplicando la teoría defendida por este autor se estaría dejando la obligación de tributar en manos de particulares que puedan simular un delito, denunciarlo o no, renunciar o reservarse la acción civil y, en este último caso, ejercitarla o no.

Si el ilícito fuera administrativo, “en muchos casos la reacción consistirá tan sólo en la imposición de una multa, que no constituirá gasto deducible ni podrá deducirse como gasto.⁵⁷ En ocasiones, la ley prevé también el decomiso como sanción accesoria.”⁵⁸ Parece extraerse de aquí, aunque el autor no llega a dejarlo del todo claro, que entiende tributable la ganancia procedente del ilícito administrativo, salvo el decomiso.

Cuando se trate de ilícito penal, de acuerdo con lo antes expuesto, el citado autor distingue según exista o no obligación de restituir. El segundo supuesto se dará cuando el delito sea imputable a ambas partes y la consecuencia jurídica, de acuerdo con el art. 1.305 del Código Civil, será la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito, es decir, el decomiso. El primer supuesto se dará cuando el delito sea imputable a una parte y a la obligación de restituir, entiende este autor, excluye la obligación de tributar. Esta conclusión la basa en que la mera detentación de bienes como consecuencia de un delito no puede considerarse renta gravable, porque no es ganancia patrimonial. Podría no haber sido éste el criterio del legislador y haber establecido el gravamen sobre la base del control real de los bienes, pero es esto lo que ha sucedido en relación con las ganancias ilícitas, donde no establece tributación por el control real de tales garantías. Interpretar de este modo la norma jurídica nos puede llevar al fraude de simular delitos para evitar la tributación, como ya se ha expuesto. En la misma línea que el autor, considero que la interpretación referida no es correcta,

⁵⁶ Así lo expone el art. 296 del Código Penal, en los siguientes términos: “Los hechos descritos en el presente capítulo, sólo serán perseguibles mediante denuncia de la persona agraviada o de su representante legal. Cuando aquélla sea menor de edad, persona con discapacidad necesitada de especial protección o una persona desvalida, también podrá denunciar el Ministerio Fiscal.” Este art. se enmarca en el Capítulo XIII, del Título XIII, bajo la rúbrica “De los delitos societarios”.

⁵⁷ Art. 15.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad...*, ob. cit., págs. 70 y siguientes.

atendiendo al espíritu y a la finalidad de la norma según el art. 3.1 del Código Civil⁵⁹, por no tratarse de norma penal no hay razón para que prevalezca la interpretación literal.⁶⁰

3.3.3 Tratamiento jurisprudencial.

Una vez vista la línea doctrinal sobre la temática que nos atañe, vistas las posiciones a favor, en contra y algunas que son intermedias (aunque se decantan mayormente por una tributación de las ganancias ilícitas), consideramos relevante darnos un paseo sobre como la jurisprudencia aborda este asunto. Para ello, nos centraremos en tres sentencias importantes en las que se trata el tema de la tributación de las rentas que proceden de actos ilícitos: la SAN de 27 de septiembre de 1994 y la STS de 7 de diciembre de 1996, relativa al famoso Caso Nécora, de Laureano Oubiña; la STS (Sala de lo Penal) núm. 1493/1999, de 21 de diciembre, relativa al Caso Roldán; y la STS (Sala de lo Penal) núm. 20/2001, de 28 de marzo, relativa al Caso Urralburu. Tras analizar estas tres sentencias, hablaremos sobre la línea jurisprudencial actual para exponer la tendencia que existe, hoy en día, entre los jueces a la hora de tratar esta temática.

3.3.3.1 Caso Nécora

El punto de partida jurisprudencial en la tributación de las ganancias ilícitas lo encontramos en la SAN (Sala de lo Penal, Sección 3ª) de 27 de septiembre de 1994 (ROJ 2/1994), dictada como consecuencia de la conocida “Operación Nécora”. El matrimonio formado por Laureano Oubiña y Ester Lago fue condenado, no por tráfico de drogas (ya que no resultó probado por declararse nulas las escuchas telefónicas), sino por receptación, por haberse lucrado en ese tráfico y, asimismo. Por dos delitos de fraude fiscal⁶¹ por no haber declarado estas ganancias con las que además hicieron diversas operaciones económicas posteriores que les reportaron abundantes beneficios. Se debe partir de esta sentencia, pues es la primera en España en tratar este tema, y así lo dice la propia sentencia: “no existe ningún pronunciamiento judicial, no lo hemos hallado al menos”, e incluso añade “no habiéndose ocupado tampoco la doctrina científica del mismo”.

El Fundamento de Derecho 70º de la sentencia argumentaba esta condena considerando que “los beneficios procedentes de actividades ilícitas están sujetas a

⁵⁹ El art. 3.1 del Código Civil expone: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”

⁶⁰ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 121-122.

⁶¹ IRPF de los periodos impositivos de 1987 y 1988.

tributación a través del IRPF y a través del Impuesto sobre Sociedades, porque constituyen renta, no existiendo precepto alguno que condicione la fiscalidad de la misma a que la actividad que origine sea o no legal”. Continúa diciendo que “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete”, y añade: “pudiendo además materializarse con tales beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esa cadena de inversiones”.⁶²

No hay que profundizar mucho para observar la influencia que tiene esta sentencia en la doctrina planteada por GALARZA, respecto del principio de igualdad en el pago de los tributos y de como su no tributación beneficia a quien lesiona la legalidad y perjudica al que la respeta.

MALLADA FERNÁNDEZ, comentando esta sentencia dice que “en ningún modo se le está dando un tratamiento más favorable a los obtenidos ilegalmente, ya que con el decomiso, los autores del delito, posibles contribuyentes, pierden su supuesta capacidad económica”⁶³. Sin embargo, no parece correcta esta afirmación, pues el mero decomiso es un tratamiento más favorable que la condena por fraude fiscal, ya que el primero sólo supone la pérdida del dinero ganado delictivamente, pero la segunda supone pena de prisión, pérdida de una parte de ese dinero que se deberá pagar en concepto de responsabilidad civil, más una multa proporcional que puede alcanzar hasta el séxtuplo de la cuantía defraudada⁶⁴, por lo que el mero decomiso sería mucho más beneficioso que la condena por fraude fiscal. Además, esta condena no excluye el decomiso porque si se condena por delito previo, se debe imponer también el decomiso de las ganancias.

Pese a que la sentencia fue recurrida en casación por la inaplicación del principio del art. 8.3 del Código Penal⁶⁵ y no considerar que entre la receptación y el fraude fiscal haya un concurso se leyes que se deba resolver por la regla de la absorción, el Tribunal Supremo no tuvo, en realidad, ocasión de pronunciarse sobre la cuestión. El motivo fue que revocó la sentencia de la Audiencia Nacional en lo referente a la condena por

⁶² DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 97-98.

⁶³ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2012, pág. 146.

⁶⁴ Véase el art. 305 del Código Penal.

⁶⁵ “El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél.”

receptación⁶⁶, por lo cual no llegó a tratarse el problema concursal, confirmándose sin más las condenas por los dos delitos de fraude fiscal, ya que se habían recurrido estas condenas por otros motivos.⁶⁷

3.3.3.2 Caso Roldán.

La segunda vez que la jurisprudencia española se pronunció sobre este particular tema fue a raíz del llamado Caso Roldán, en la que la Audiencia Provincial de Madrid, en su Sentencia 75/1998, de 24 de febrero, condenó al que fuera director general de la Guardia Civil por delitos de estafa, cohecho, malversación, así como por cinco delitos de fraude fiscal por no declarar los ingresos reportados por sus actividades delictivas y por las operaciones posteriores que había realizado con ellos. El recurso de casación de la defensa se interpuso por inaplicación del art. 8.3 del Código Penal, por vulneración del principio *ne bis in ídem* y por vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo. En este caso, el Tribunal Supremo sí tuvo ocasión de pronunciarse, mediante su Sentencia 1493/1999, de 21 de diciembre, sobre todo aquello sobre lo que no pudo pronunciarse en el anterior caso. Rechazó que se tratase de un concurso de leyes argumentando que los delitos de estafa, cohecho y malversación se cometieron son acciones distintas de las que dieron lugar a los delitos de fraude fiscal, consistentes éstas en la presentación de declaraciones tributarias fraudulentas, además de hechas las unas y las otras en momentos temporales diferentes y siendo también distintos los bienes jurídicos protegidos, por lo que el concurso se consideró material y no formal. Esto mismo dio lugar a que no se entendiera quebrantado el principio *ne bis in ídem*. Rechazó también la conculcación del derecho a no declarar contra uno mismo, puesto que se trata de un derecho referente “a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio”. En otras palabras, se le pide una declaración tributaria, lo que no supone declararse autor de ningún delito. Finalmente confirmó las condenas por fraude fiscal aludiendo precisamente a la sentencia del Caso Nécora dictada por la Audiencia Nacional, mencionando expresamente el principio de igualdad y la cadena de inversiones al margen de la fiscalidad que se generaría de no seguirse ese criterio, avalando así el Supremo el criterio de la Audiencia Nacional.⁶⁸

⁶⁶ Ya que se condenó por este delito por unas declaraciones testificales obtenidas por comisión rogatoria en Bélgica en las que no pudo participar el letrado de la defensa.

⁶⁷ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 98-99.

⁶⁸ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 99-100.

Bajo nuestro punto de vista, y vamos a pronunciarnos en los que a tributos se corresponde, dejando a un lado el tema del concurso de leyes y del *ne bis in ídem*, que pertenece al ámbito penal, estamos de acuerdo con la valoración que realiza el Tribunal Supremo en lo que se refiere a la presentación de las declaraciones. Esta presentación no supone la confesión de delito alguno, sino una revelación de las cantidades obtenidas en la categoría de renta (renta del trabajo, del capital inmobiliario, etc.) que fuera, pudiendo incluso tratarse de ganancias patrimoniales no justificadas.

Podemos relacionar las líneas anteriores con la autonomía calificadora del Derecho tributario. Como expusimos, al Derecho tributario le debería interesar gravar hechos facticos que, si se diesen, se materializaría bajo un hecho imponible. Por lo cual, al expresar el contribuyente que ha obtenido rentas de realizarse un hecho fáctico se estaría declarando la obtención y no se estaría confesando la autoría o participación en un acto delictivo, por lo que no iría en contra del derecho a declarar contra uno mismo.

Como podemos entender racional, el derecho a no declarar contra uno mismo solo podría producir problemas cuando de ilícitos penales hablamos, o administrativos por la absorción que hace esta rama del derecho, dejando, en todo caso, fuera de esta problemática a los ilícitos civiles.

3.3.3.3 Caso Urralburu.

Finalmente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado una vez más sobre esta cuestión en el llamado Caso Urralburu, en el que la Audiencia Provincial de Navarra, en su Sentencia núm. 164/1998, de 7 de septiembre, condenó al que fuera presidente de la Comunidad Foral, Gabriel Urralburu, y al consejero de Obras Públicas, Antonio Aragón Elizalde, por delito continuado de cohecho por cobrar comisiones por adjudicaciones de obras públicas en Navarra, y, además, por no declarar el dinero obtenido de este modo se les condeno también por dos delitos de fraude fiscal al primero y por uno al segundo.

Recurrida la sentencia en casación, si bien el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 20/2001, de 28 de marzo, volvió a rechazar la vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo citando expresamente la sentencia del Caso Roldán, sin embargo, revocó las condenas por fraude fiscal dictadas contra ambos condenados. El Tribunal entendió que aunque no es incompatible la condena por delitos que generan beneficios económicos con la condena por delitos fiscales por no declarar los incrementos patrimoniales que generen indirectamente estos delitos, no sucede lo mismo cuando se

trata de beneficios generados de manera directa, como es el supuesto que nos ocupa. En los casos Nécora y Roldán los beneficios obtenidos se reinvirtieron y se obtuvieron más beneficios y, por tanto, cabe la condena por el delito que aportó dichos beneficios, pero también por no declarar los beneficios posteriormente obtenidos con la reinversión de ellos. sin embargo, en el Caso Urralburu los beneficios obtenidos mediante sobornos no se habían reinvertido y, por tanto, no puede castigarse por un delito lucrativo como el cohecho y además por no declarar dicho lucro. El propio Tribunal concreta su doctrina estableciendo tres requisitos para que quepa aplicar este concurso de leyes: primero, que los ingresos que genere el delito fiscal procesal de modo directo e inmediato del delito anterior; segundo, que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena; y, tercero, que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

La sentencia también plantea el problema de que no exista certeza de la condena por el delito fuente hasta la firmeza de esta, y, por tanto, hasta ese momento cabría la posibilidad de condena por fraude fiscal, pero tal cosa sólo podrá suceder si se ha instruido y formulado acusación por él. Por ello, el propio Tribunal, al tratar el punto segundo reseñado, considera que “en consecuencia, los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación como delito contra la Hacienda Pública, pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados”. A renglón seguido la sentencia añade que “la procedencia ilícita de los bienes no puede construirse en un beneficio o privilegio para el defraudador”. En este caso, el Tribunal comete una incongruencia en líneas continuas de una misma sentencia, pues establece que lo ganado delinquiendo debe tributarse, pero que, si no se tributa, a pesar de que se supere el umbral delictivo⁶⁹, se exenta de delito contra la Hacienda Pública si se condena por el delito fuente de la renta ilícita.

En ocasiones podrá suceder que la absolución por el delito fuente perjudique al reo, que verá como se le condena por un delito de fraude fiscal, que puede ser más grave que el delito del que proceda el dinero.⁷⁰ No obstante, dejando exento de pena el fraude

⁶⁹ El art. 305 del Código Penal fija este umbral delictivo en una cuantía defraudada de 120.000€.

⁷⁰ Por ejemplo, aquel a quien se le detecte incremento patrimonial no justificado saldrá perjudicado si reconoce que lo ha recibido en negro y beneficiado si afirma que lo hurtó, pues la pena máxima por el hurto

fiscal de la ganancia delictiva se estimula a cualquier defraudador fiscal a reconocer, aunque no sea cierto, un supuesto delito que le haya reportado ese lucro, con tal de que sea de menor gravedad que el fraude fiscal.

Coincidiendo con DE MOSTEYRÍN SAMPALO, la sentencia también parece errónea en cuanto que considera tributables las operaciones posteriores, y si no se tributa por ellas, el hecho será punible, pero si casi cualquier operación posterior que se pueda concebir, hecha con capitales de origen delictivo, es constitutiva de delito de blanqueo de capitales, aplicando esta doctrina también debería quedar exenta de sanción la operación si se condena por blanqueo y se ordena el decomiso. Coincidimos en que la ganancia obtenida delinquiendo debe declararse, y de no ser así, si se alcanza la cuantía delictiva se estará cometiendo también un delito de fraude fiscal por el que deberá dictarse sentencia condenatoria.

Al mantenerse la condena sólo por el delito de cohecho, la sentencia curiosamente concluye esta argumentación lamentándose de la insuficiente pena que puede imponerse “por estos gravísimos supuestos de cohecho”.

Además, desde un punto de vista teórico, el concurso de leyes existe cuando existe unos mismos hechos que pueden castigarse aplicando dos preceptos distintos del Código Penal, pero en este supuesto no sucede así. Por un lado, el cohecho se produce cuando el funcionario público obtiene dinero a cambio de realizar una acción u omisión concreta en el ejercicio de su cargo; y, por otro lado, el fraude fiscal, consistente en eludir el pago de tributos. Los hechos son claramente distinguibles e incluso tienen lugar en fechas separadas al menos por seis meses, ya que este tipo de incrementos patrimoniales encajan en el IRPF, cuyo plazo de pago voluntario concluye el 30 de junio del año siguiente a aquel en que se produjo la ganancia. Por lo tanto, al menos seis meses median entre el cohecho y el fraude.

Cierto es que quien asesta una puñalada no incurre en omisión del deber de socorro cuando a continuación huye del lugar de los hechos sin prestarle auxilio, porque exigirle tal conducta supondría esperar una conducta que es contraria a la que acaba de realizar. Por tanto, el legislador al finar una pena para la puñalada ya prevé que el autor no va a socorrer a la víctima después, y el castigo previsto es el que se consideró adecuado para

será de tres años de prisión, lejos de los cinco o hasta seis años que puede imponerse por fraude fiscal (arts. 305 y 305 bis del Código Penal).

todo desvalor generado. Sin embargo, en el supuesto de fraude fiscal subsiguiente a un delito lucrativo no es así. Tributar por el dinero ganado delictivamente no es una conducta contraria a la realizada anteriormente. Se puede cometer un delito lucrativo y a continuación tributar por él sin que con esta última acción estemos deshaciendo la anterior, y el legislador al castigar el delito previo no tuvo por que tener en cuenta que el autor no fuese después a tributar por la ganancia obtenida, por lo que el desvalor generado no se ve restaurado del todo por la sola imposición de la pena prevista para el delito fuente.

Quizá el mayor reproche que se puede realizar a la teoría de la tributación de las ganancias delictivas es que con ello se estará relevando el delito del que proceden estas ganancias, y por eso se ha planteado reiteradamente que conculca el derecho a no declarar contra uno mismo.⁷¹ No obstante, a esto no podemos más que reportar la misma solución que en el caso anterior, relacionada con la teoría de la autonomía calificadora del Derecho tributario y su aplicación del gravamen a una realidad fáctica.

No ahondaremos, de momento, en el derecho a no declararse culpable frente al deber de sostenimiento tributario, pues para ello tenemos reservado un apartado de esta obra.

3.3.3.4 Línea jurisprudencial actual.

Tras estas tres importantes sentencias, parece que ha sido la última de ellas la que más ha calado en la jurisprudencia de los años posteriores. Así, la STS núm. 1113/2005, de 15 de septiembre, desestimó un recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado en el que se pretendía que a quien se había condenado en la instancia por apropiación indebida se le condenara también por fraude fiscal, por no declarar el dinero del que se había apropiado y del que resultaba una deuda tributaria que superaba la cuantía delictiva. El recurso se desestimó porque el abogado del Estado introdujo este delito al elevar a definitivas las conclusiones en el juicio oral sin que en la calificación provisional se hiciera referencia a él, argumento contra el que nada cabe objetar y que por sí sólo bastaría para desestimar el recurso. pero también se añade que “esta Sala Casacional ya ha declarado que tales incrementos patrimoniales cuando son consecuencia directa de un delito no pueden servir, a su vez, para conformar una omisión tributaria que configure el

⁷¹ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 102-108.

delito fiscal, al menos si no ha existido una posterior transformación en otros activos patrimoniales”.

También mantiene esta línea la STS núm. 769/2008, de 30 de octubre, que confirmó otra de la Audiencia Nacional en que se absolvía a quienes en otro procedimiento fueron condenados por blanqueo de capitales y ahora eran acusados de fraude fiscal por no declarar el dinero obtenido en ese blanqueo. El Tribunal Supremo mantiene la absolución por fraude fiscal citando expresamente la sentencia del Caso Urralburu, de la que, además, reproduce la parte en que se citan los tres requisitos para que resulte de aplicación dicha doctrina. Todo ello a pesar de que el recurso del abogado del Estado argumentaba que “no nos hallamos ante una única acción doblemente penada, sino ante una actividad delictiva plural en que la sanción de alguna de las conductas o los efectos de la misma no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece”, es decir, que se trata de un concurso material. Si esgrimir un solo argumento por el que la Sala considere que el concurso es formal y no material, se vuelven a citar las sentencias Roldán y Urralburu y se desestima el recurso.

El recurso también se interpuso por el fiscal, que argumentaba que la sentencia dictada por blanqueo de capitales en el otro procedimiento todavía no era firme, por lo que en previsión de lo que pudiera suceder debía dictarse condena por fraude fiscal. No obstante, la Sala consideró que este retardo en adquirir firmeza no debe perjudicar al reo, aunque como a tiempo de dictar sentencia si había adquirido ya firmeza la sentencia condenatoria por blanqueo, siempre quedará la duda de si habría sido otra la resolución de la Sala de haber estado aún pendiente de firmeza a tiempo de resolver. Se puede observar que, pese a la firmeza de la otra sentencia, no se desestimaron los recursos del fiscal y del abogado del Estado por cosa juzgada, por lo que la Sala no parece tener muy claro qué es un concurso de leyes, o al menos no estaba muy convencida de encontrarse ante tal concurso.⁷²

En los últimos años parece que este es un tema que no trata la jurisprudencia. No obstante, parece ser que la tendencia, si se volviese a plantear esta cuestión ante los Tribunales, seguiría siendo la misma antes comentada. Así, podemos encontrar la STS núm. 508/2015, de 27 de julio, relativa al famoso Caso Malaya. En esta sentencia podemos encontrarnos una pequeña referencia que concuerda con la línea jurisprudencial

⁷² DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 108-110.

antes mostrada, de tal forma, se expone, en su Fundamento de Derecho 276: “En efecto, la condena de Leoncio Segundo por un delito fiscal correspondiente al ejercicio 2002 no se basa en la falta de tributación de esta última cantidad, estos 90 millones de pesetas procedentes de su actividad delictiva, sino, como hemos dicho, en la falta de tributación de los beneficios obtenidos con la inversión de estos últimos. Por esta razón, esto es, porque la plusvalía sometida a tributación no procede directa e inmediatamente de su actividad delictiva, es por lo que, de acuerdo con la doctrina de esta Sala sobre el particular - STS 20/2001, de 28 de marzo - no existe un concurso de normas entre el delito de blanqueo de capitales y el delito contra la Hacienda Pública, aun cuando el primero haya sido en efecto objeto de condena, sino un concurso real”.

Apréciase que el tema de la tributación de las ganancias ilícitas se planteó por primera vez en el Caso Nécora, en un supuesto de delito muy grave en que no se pudo aplicar pena elevada y que se ha planteado casi exclusivamente en supuestos periodísticos y graves. Esto pone de relieve que en la mente del operador jurídico no parece que esté la idea de la tributación de este tipo de ganancias, sino que más bien se recurre a ella para intentar imponer penas mayores en ciertos supuestos en que se pretende tratar con ejemplaridad casos en que la ley no prevé penas que se hallen a la altura de las circunstancias.⁷³

3.3.4 Tributación de las rentas ilícitas en el derecho comparado.

Una vez que hemos expuesto el tratamiento doctrinal y jurisprudencial acerca de la tributación de los actos ilícitos, procederemos a realizar un breve recorrido por el tratamiento fiscal que se les otorga a estos beneficios ilegales en otros países de la Unión Europea y en Estados Unidos, empezando por los que geográficamente tenemos más cercanos.

Comenzando por el Derecho europeo, en fechas recientes, en varios países, se ha resuelto en sentido favorable a la tributación.

En Italia esta tributación está expresamente prevista, incluso cuando se traten de ilícitos penales. Así, el art. 14.4 de la Ley 537/1993, de 24 de diciembre, establece que “en la categoría de renta (...) deben entenderse comprendidas, como en ella clasificables,

⁷³ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, pág. 112.

las ganancias derivadas de hechos, actos o actividades calificables como ilícito civil, penal o administrativo, siempre que no estén ya sujetas a embargo o decomiso”.

En Alemania, el *Abgabenordnung*⁷⁴ considera irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o prohibición, es decir, ellos también optan por la tributación de las ganancias ilícitas. En la jurisprudencia alemana se encuentran ejemplos como la venta de vehículos robados, que se considera tributable como actividad económica, o la extorsión y el pago de comisiones ilegales, tributables como “otros ingresos”.

En Francia, la jurisprudencia del Consejo de Estado considera que el dinero y los bienes obtenidos con actividades delictivas como el hurto, la estafa o la apropiación indebida están sometidas al impuesto sobre la renta, en general como “beneficios no comerciales”.⁷⁵

En Estados Unidos, esta controversia se resolvió mucho antes. Desde la Ley Seca, vigente en 1920 (derogada en 1933), con intención de que se tributara también por las ganancias ilícitas, se comenzó a considerar renta, a efectos fiscales, cualquier ganancia, con independencia de la fuente de la que proviniera. Así, en 1916, se introdujo una reforma legislativa en el *Income Tax Act*⁷⁶ que suprimió el término “legal” por la expresión “todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso”.

Sin embargo, en la práctica jurisprudencial, aunque esta teoría acabó imponiéndose con rotundidad, hubo ciertas vacilaciones que destaca HERRERO MOLINA, P.M.⁷⁷ En primer lugar, cita la condena de 1931 contra Al Capone⁷⁸ por fraude fiscal cuando el origen de la renta no podía ser otro que delictivo. Sin embargo, en 1946, en el caso *Commissioner vs. Wilcox* se entendió que la malversación no podía dar lugar a la consideración de renta gravable, puesto que el concepto de renta exige un derecho sobre ella y la ausencia de la obligación de restituirla, lo que no sucede en el supuesto del objeto de la malversación. Por el contrario, en 1952 la sentencia del caso *Rutkin vs. EEUU*

⁷⁴ Código Tributario.

⁷⁵ Art. 92.1 del Code Général des Impôts: “*Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité des commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus*”.

⁷⁶ Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁷⁷ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad...*, ob. cit., págs. 63 y siguientes.

⁷⁸ Condenado a once años de cárcel el 24 de octubre de 1931 por fraude fiscal.

entendió que sí era tributable la renta procedente de una extorsión, pues este delito sí genera un control real sobre los fondos, a diferencia de lo que ocurre con la malversación. En 1961 se dictó la sentencia del caso *James vs. EEUU* donde se fija la doctrina definitiva sobre el tema considerado, quizá primando el aspecto económico sobre el estrictamente jurídico, que no hay intención de devolver los fondos obtenidos ilícitamente; de hecho, el sujeto disfruta de su valor económico, por lo que sí deben tener la consideración de renta gravable, y si finalmente estos fondos se devolvieran tendría lugar la correspondiente deducción tributaria. Finalmente, el criterio se endurece aún más en 1989 cuando la sentencia del caso *Wood vs. EEUU* consideró que el comiso no debe dar lugar a la deducción puesto que tiene naturaleza penal y la deducibilidad anularía este carácter.⁷⁹

Como podemos observar, alrededor del mundo nos encontramos con países en los que se somete a tributación a las ganancias ilícitas, ya sea de manera legal o jurisprudencialmente.

3.3.5 Posible tratamiento en el sistema tributario español

Como ya hemos visto, la tributación de las rentas que provienen de actos ilícitos es algo que no sería jurídicamente contrario al Ordenamiento. Como ya hemos visto, contamos con el apoyo del Derecho comparado y con parte de la jurisprudencia y de la doctrina.

No es menos cierto que, de llegar a la conclusión de que estas rentas sean gravables (conclusión a la que hemos llegado), habría que proporcionar un encuadre dentro del sistema tributario español, de tal forma que quede encajado como una pieza más del puzle de nuestro Ordenamiento fiscal. A eso nos dedicaremos en este apartado, que consideramos el núcleo de nuestro trabajo.

Antes de comenzar, debemos señalar que, como en casi toda la obra, coincidimos casi al completo con la postura de GALARZA, por lo que nos apoyaremos en este autor eminentemente.

3.3.5.1 Distintas clases de actos ilícitos susceptibles de generar ganancia ilícita y su posición ante los tributos

En primer lugar, debemos comenzar distinguiendo los actos ilícitos que son susceptibles de generar ganancia. Ya en el primer apartado del desarrollo de estos

⁷⁹ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, págs. 95-97.

contenidos avisamos de una distinción entre estos ilícitos, diferenciándolo entre ilícitos delictivos (ilícito penal) y no delictivos (ilícito civil o administrativo), y es a continuación donde lo desarrollaremos y mostraremos como debe ser su posición respecto de los tributos.

3.3.5.1.1 Actos ilícitos delictivos generadores de renta. El ilícito penal

En relación con la tributación de los delitos penales nos encontramos de frente con una figura que puede ser objeto de controversia: el decomiso.⁸⁰ Imaginemos un caso en el que se comete un hecho delictivo para conseguir un beneficio económico. Este hecho se juzga y se le decomisan los bienes obtenidos ilícitamente al reo. Cuando se procede al decomiso, se elimina la capacidad económica contributiva generada con el delito. Incluso, puede ocurrir que se dé el caso de no existir una condena penal, pero que se hayan hecho efectivo el decomiso de los bienes⁸¹ y una responsabilidad civil con igual efecto en relación con la ganancia que el producido por el decomiso.

En ese orden de ideas creemos que, cuando haya delito, en una correcta técnica tributaria, no debería proceder a la tributación al no subsistir la capacidad económica contributiva que intenta gravar el impuesto. No obstante, es difícil admitir este criterio como norma interpretativa del impuesto por dos sencillas razones: en primer lugar, porque hasta que el delito haya sido declarado judicialmente y se haya hecho efectiva la responsabilidad civil, o hasta que se haya declarado judicialmente el decomiso, la obligación tributaria tendrá vida, puesto que subsistirá la renta generada por el ilícito, lo que sucederá también en caso de decretarse el decomiso parcial. Y, en segundo lugar, porque el hecho imponible se ha fijado por el legislador de forma objetiva sin contemplación de los casos particulares⁸², por ello la no aplicación del impuesto por falta de capacidad contributiva debería determinarse previa reclamación de los particulares, y, en último término, en vía judicial.

De igual modo, puede ocurrir también que, en el proceso penal, por causas probatorias o de prescripción, no haya podido recaer una sentencia condenatoria sobre el delito o al menos una declaración de su existencia. En tal caso, pese a su presunta ilicitud, el delito jurídicamente no existe y, por lo tanto, hasta que el delito se halle acreditado, la

⁸⁰ Regulado en los arts. 127 y siguientes del Código Penal.

⁸¹ Art. 127 ter del Código Penal.

⁸² Regla de la normalidad de los casos.

ganancia generada será lícita, debiendo tributar como tal aún cuando se la pudiera calificar como ganancia patrimonial no justificada.⁸³

En esta línea podemos ver como se oriento el, antes visto, Caso Nécora, en la SAN de 27 de septiembre de 1994, que condenó a los acusados por fraude fiscal, pero les absolvió por narcotráfico y blanqueo de capitales; y también se orientó el Caso Roldán, en la SAP de Madrid de 24 de febrero de 1998. Ambas sentencias fueron confirmadas por el Tribunal Supremo.⁸⁴

Es cierto que el hecho imponible del gravamen del IRPF está constituido por la sola “obtención” de renta por parte del contribuyente, pero también es verdad que la renta que se tomó en consideración se expresará a través de algunos componentes de renta fijados en la Ley. Así, al examinar las diversas categorías legales de renta, observamos que algunas de ellas toman aparentemente como base de la realización de un acto o negocio jurídico. De ser así, como la declaración del delito implicaría la anulación del acto y sus efectos jurídicos, la producción de la renta en tales casos no podría ajustarse a dicha categoría, siendo necesario entonces estudiar su eventual comprensión en otro de los componentes legales de la idea general de renta.⁸⁵

3.3.5.1.2 Ilícitos que no constituyen delito. El ilícito civil y el ilícito administrativo

En el caso de los ilícitos que no constituyen delito, podemos asimilar en forma parcial al anterior, ya que nos encontramos aquí ante meros supuestos de anulabilidad, por lo cual los actos serán válidos mientras la nulidad no sea declarada. Si ésta llegara a declararse y revertirse los efectos económicos del acto sujeto a anulabilidad, y los efectos económicos del acto se hallen revertidos⁸⁶, desaparecerá la capacidad contributiva producto del ilícito.

⁸³ Recogida en el art. 39 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁴ STS de 7-12-1996, N° de Recurso 1474/1994: «Se dice que, habiéndose condenado por receptación del art. 546 bis f), no cabe al mismo tiempo condenar por delito contra la Hacienda Pública por haber eludido el pago de los tributos correspondientes a esos mismos beneficios obtenidos en la referida receptación. No es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito. Tal argumentación queda sin fundamento desde el momento en que, por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación. Desapareciendo este delito, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 349 del CP anterior y 305 del vigente, tal y como razona la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho 7º, páginas...» (FD 84º).

⁸⁵ GALARZA, C.J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 254-257.

⁸⁶ Por la restitución del art. 1.303 del Código Civil.

Mientras la nulidad no se haga efectiva el acto jurídico permanece con vida y por ende también sus efectos jurídicos, ya que la renta habrá sido obtenida realmente por el contribuyente configurándose con claridad el hecho imponible del impuesto. No entran en juego aquí las figuras del comiso o la responsabilidad civil, por lo que, si el acto se ha realizado produciendo beneficios económicos, los mismos subsistirán, pese a los componentes de ilicitud que embargan el acto generador de la renta.⁸⁷

Sobre este tema, CHICO DE LA CÁMARA, señala que la realización de actos civiles y administrativos desarrollados al margen de la ley (beneficios obtenidos por la prostitución, explotación de una casa de juego sin la correspondiente licencia, etc.) tributarán por el resultado económico de su actividad únicamente en el IRPF o el IS. Desde esta esfera, el resultado económico de la actividad ilícita ejercida por una persona jurídica tributará como un ajuste positivo del ejercicio -mediante autoliquidación de la renta- o por vía del artículo 121 LIS en los supuestos de descubrimiento de la Administración de activos ocultos. Por su parte, en el IRPF tributarán por las categorías residuales de “ganancias de patrimonio” -autoliquidación de rentas procedentes de conductas antijurídicas- y de las ganancias no justificadas de patrimonio -en los supuestos de descubrimiento por parte de la Administración de renta o patrimonio desproporcionado con sus declaraciones pretéritas.⁸⁸

Al igual que en el caso de los delitos, entendemos que se deberá examinar también aquí el componente en el cual se podría subsumir a la ganancia ilícita. Esto resulta fundamental, ya que la Ley del IRPF no fija un criterio abierto respecto a lo que se considera renta tributable, sino que para hacerlo ganancia debe venir encuadrada en algunas de las categorías enumeradas en la norma, conforme a lo cual le serán aplicables unas condiciones determinadas que fijarán finalmente su cuantía.⁸⁹

3.3.5.2 Imposición en el IRPF

Siguiendo con el encuadre de estas ganancias ilícitas dentro del sistema tributario español, debemos considerar dentro de qué elemento de renta debemos situarlo. Para ello, vamos a considerar las posibles cabidas dentro de los impuestos españoles, al menos dentro de los principales, comenzando por el buque insignia fiscal de nuestro país, el

⁸⁷ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, pág. 258.

⁸⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Madrid Instituto de Estudios Fiscales, 1999, pág. 267.

⁸⁹ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, pág. 258.

IRPF, planteándonos su ubicación más adecuada dentro del grupo de los rendimientos, o bien dentro de los incrementos de patrimonio. Para el análisis en cada uno de los rendimientos seguiremos el orden establecido por la Ley del IRPF⁹⁰:

Comenzando con el rendimiento del trabajo, debemos empezar señalando que el artículo 17 de la Ley del IRPF considera rendimientos íntegros del trabajo a “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, y que no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas”. A su vez, conforme al artículo 11. 2º de la Ley del IRPF, “los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado derecho a su percepción.”

Ahora bien, relacionando estos dos artículos con el concepto de trabajo definido en la RAE, como aquella “ocupación retribuida”; aquel resultado de la actividad humana”; o aquel “esfuerzo humano empleado en la producción de riqueza en contraposición a capital”; intuimos que el legislador ha tenido en cuenta como fuente de esta categoría de rentas al trabajo desempeñado en relación de dependencia, y que ocasiona derecho al beneficio económico en calidad de retribución a aquella persona que lo realiza.

De ser así, el “trabajo” al que se refiere en la Ley requerirá ser realizado en el marco de un contrato de trabajo, entendido éste como aquel celebrado entre empresario y trabajador, en virtud del cual este último se compromete a prestar, voluntariamente, sus servicios retribuidos, dentro del ámbito de organización y dirección del primero, con un objeto lícito y que es fuente de obligaciones laborales.⁹¹ A este contrato de trabajo parecen referirse los artículos 11 y 17 de la Ley del IRPF, sobre todo porque se excluyen expresamente del ámbito de la categoría de rendimientos del trabajo a todas aquellas actividades que puedan ser encuadradas como rentas de actividades económicas.

Por lo tanto, si el arquetipo de rendimiento de trabajo que deriva de una relación laboral formalizada jurídicamente a través de un contrato de trabajo, y por lo tanto puede

⁹⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

⁹¹ Para la elaboración de la definición de “contrato de trabajo” nos hemos apoyado en el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Su art. 3.1.c) es el que señala que el objeto del contrato de trabajo debe ser lícito, y que este se pacta en virtud de la autonomía de la voluntad de las partes.

generar un derecho a renta es porque se trata de un contrato de trabajo con objeto “lícito”. Un acto jurídico que tendrá una específica consecuencia jurídica que será la percepción de la retribución, cuya posesión por parte del trabajador, ahora contribuyente, provocará la obligación de tributación por el IRPF.

De este modo, un “trabajo” que se desarrolle en circunstancias ilícitas o que el ordenamiento no tutela no podría ser considerado como “trabajo” a efectos de integrarlo en esta concreta categoría de renta, puesto que, cuando la Ley del IRPF se refiere a la percepción de “rentas de trabajo”, se debe presumir que las mismas derivan de una relación laboral regularmente constituida. Interpretamos que, con el término “trabajo”, se hace referencia a todo aquello que está al amparo del Derecho laboral, desechando actividades que estén fuera del lícito comercio de los hombres o que provengan en su origen de una actividad ilícita.⁹²

Centrándonos en la consideración que el artículo 17. 1º de la LIRPF hace de los rendimientos íntegros del trabajo como cualquier contraprestación o utilidades que deriven del trabajo personal, y teniendo en cuenta la autonomía calificativa del Derecho tributario, podemos llegar a pensar que cabría gravar las rentas ilícitas como rendimientos del trabajo, cuando aquella renta provenga de un trabajo que el sujeto realice personalmente fuera de la esfera de la legalidad, con conocimiento de causa sobre ello, y no se pueda considerar como rendimientos de actividades económicas. El problema está en que, pese a la autonomía calificadora del Derecho fiscal, el legislador toma como referencia, cuando no los define en las leyes tributarias de un modo independiente, conceptos de otras ramas legales (como también ocurre, por ejemplo, con diversos conceptos mercantiles que el Derecho tributario se los trae a colación y los usa para él). Habría que realizar, entonces, un concepto de “trabajo” y de “contrato de trabajo”, lo cual carece de toda lógica su elaboración en una norma tributaria.

No es que consideremos que un trabajo ilícito no genere rentas tributables, sino que éstas no encajan en la categoría de rendimientos del trabajo conforme a la actual redacción normativa. A efectos de lograr esta tributación, pensamos que encajaría más en otro tipo de renta.

⁹² Por ejemplo, un señor que limpia a una mafia la barcaza en la que se transporta un cargamento de droga a cambio de un sueldo, en su origen es ilícito, por lo tanto, los actos periféricos de su trabajo personal son ilícitos, todo esto si dicha limpieza de hiciera con conocimiento de causa.

Distinto sería el caso, si pudiera darse, de un trabajo lícito que encuadre dentro del concepto de trabajo establecido en la Ley del IRPF y en la legislación laboral, a pesar de que genere rentas ilícitas, ya que entendemos que nada obstaría a que dicha ganancia sea considerada como rendimiento del trabajo y que deba tributar como tal concepto. No obstante, se nos hace muy difícil de imaginar una situación real en la que se pudiera dar esta circunstancia.⁹³

Una cuestión similar ocurre con los rendimientos del capital, ya que el art. 21.1 de la Ley del IRPF estima que “Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”.

De la misma legislación podemos extraer que son dos los requisitos exigidos para el encuadramiento de una ganancia como rendimiento del capital: que se trate de un bien cuya titularidad ostente el sujeto pasivo y que no se encuentre afecto a una actividad económica. De esta modo, la titularidad constituye una exigencia previa básica para delimitar el ámbito subjetivo de un rendimiento de capital, ya sea mobiliario o inmobiliario.

Estas apreciaciones cobran mayor vigor cuando las conjugamos con las diversas disposiciones relativas a los tipos de rendimientos del capital, puesto que el art. 22.1 de la Ley del IRPF determina que “tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.” Y el art. 25 de la Ley del IRPF considera incluidas dentro de la categoría de rendimientos de capital mobiliario a aquellos obtenidos por la “participación en los fondos” propios de cualquier tipo de entidad, a los rendimientos

⁹³ Pongámonos en la hipótesis de un señor que es contratado por cazadores furtivos para solventar problemas con las escopetas, suponiendo que este señor este contratado como un trabajador más. En ese caso, el objeto del contrato sería lícito, pero la obtención de su renta proviene de un ilícito, suponiendo que los cazadores le paguen al señor que limpia las escopetas de la caza furtiva. En este caso, el objeto del contrato será lícito, pero la ganancia que se genere con esa limpieza será ilícita, y el dinero que obtendrá por esa limpieza, al venir de un ilícito, será ilícito.

obtenidos por la “cesión a terceros de capitales propios”, a los rendimientos dinerarios o en especie procedentes de “operaciones de capitalización y de contratos de seguro” de vida o invalidez, y a una serie de supuestos específicos que también se estimarán como capital mobiliario.

En todos los supuestos es fácil advertir una continua referencia tácita o expresa, a tenor del caso, a “la titularidad”, “al arrendamiento”, a “la cesión de derechos”, a “la participación en fondos”, etc.; actividades jurídicas que el derecho ordena y legitima y cuya legal configuración determina la licitud del acto. Por ello, la idea de la licitud gravita en torno al conjunto de rendimientos de capital, quedando así excluidas de su seno la ganancia generada mediante un acto ilícito.

Por ejemplo, si un contribuyente arrienda un inmueble con el objeto, o al menos conocimiento, de destinarlo a fines ilícitos, es evidente que, aunque las consecuencias económicas de tales actos existan y no provoquen la nulidad de los actos o aplicación del decomiso y subsista la renta producto del arrendamiento, ésta no podrá integrarse en la categoría de rendimientos de capital, ya que esta categoría presume y requiere la licitud de los actos que la originan. Por lo tanto, debemos considerar su inserción dentro de otro componente legal de la renta.

Respecto al rendimiento de actividades económicas, a efectos de apreciar que se entiende por actividad económica es preciso perfilar el concepto a partir de la legislación referida a otros tributos diferentes del propio IRPF. En concreto, la Ley de las Haciendas Locales, a la hora de definir el concepto de “actividad económica” a efectos del Impuesto de Actividades Económicas otorga gran relevancia a la idea de sustrato de una “explotación económica”, diferenciándose a ésta, no en su forma estrictamente jurídica, sino como estructura económica de organización, en la que prevalece la actividad sobre el conjunto de bienes que integran la explotación.

Al hablar de tales actividades no se hace referencia en la Ley del IRPF al concepto jurídico de empresa, sino tácitamente al de “explotación económica” como ordenamiento de factores productivos dirigidos a obtener una ganancia. Según esto, basta la comprobación de que efectivamente ha existido “ordenación por cuenta propia de bienes o recursos humanos”, para someter a tributación como renta proveniente de una actividad económica a la ganancia de un acto ilícito.

En definitiva, consideramos un camino viable el encuadre en los rendimientos de actividad económica para la tributación de actos ilícitos en aquellos casos en que este tipo de actos se ejecutan en un marco organizativo y que permite su inclusión dentro del concepto de actividad económica productiva.

Por último, nos encontramos con la categoría de las ganancias y pérdidas patrimoniales. En esta categoría de rentas, a diferencia de las anteriores, no nos hallamos ante una fuente concreta de renta, sino que su origen se remonta directamente al valor del patrimonio del sujeto pasivo, a la alteración patrimonial misma determinante de la ganancia o la pérdida sufrida por aquél.

En estos términos, el artículo 33. 1º de la Ley del IRPF define a las ganancias y pérdidas patrimoniales como aquellas variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de este, y salvo el caso que la misma Ley califique a los mismos como rendimientos. De esta manera, las ganancias y pérdidas patrimoniales constituyen una categoría residual en la que se ajustarán todas aquellas rentas que escapen las otras categorías.

Debemos resaltar que la “alteración del patrimonio” resulta clave para la delimitación de este tipo de ganancias, y por ello la misma ley se encarga de delimitar, en forma negativa, aquello que no podrá ser considerado como renta de esta categoría, es decir: la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, etc. En la misma línea se establece igualmente los supuestos en que no se deberá estimar que existe ganancia o pérdida patrimonial, como también los casos exceptuados, y aquellos que específicamente no se tomarán en cuenta como pérdida patrimonial.

Por otro lado, como afirma la Ley del IRPF, se deben dar tres requisitos para que se entienda producida una ganancia o pérdida patrimonial: primero, que se produzca una variación en el valor del patrimonio; segundo, que existe una alteración en la composición de dicho patrimonio; y tercero, que la renta obtenida no esté sujeta al impuesto por otro concepto. En este orden es posible identificar tres tipos de ganancias o pérdidas patrimoniales atendiendo a la naturaleza de la alteración patrimonial de que provienen: las transmisiones onerosas, las transmisiones lucrativas y la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente.

En las transmisiones onerosas unos bienes o derechos salen, y otros entran al patrimonio. Estos constituyen los casos más frecuentes, ya que la transmisión pone de manifiesto la ganancia patrimonial generada a lo largo de los años, y si el bien que entra en el patrimonio a cambio del que sale es dinero en efectivo, podemos decir que la ganancia se “monetiza”.

Las transmisiones lucrativas, por su parte, son aquellas que se producen sin contraprestación a cambio, ya sea por donación o por herencia o legado. Si bien en ella no existe contraprestación real, estas transmisiones podrían materializar una pérdida del patrimonio para el transmitente, que serán sometidas a normas específicas respecto de su valor de adquisición y transmisión.

Y con la expresión “incorporación de bienes o derechos al patrimonio” del contribuyente no sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones ni a otros componentes de la renta del IRPF se hace referencia así al término residual de “demás supuestos” utilizado en la Ley del IRPF.

La Ley del impuesto no se encarga de dar un concepto particular de lo que considerará como patrimonio a los efectos de posibles incrementos o disminuciones en el mismo, por lo que consideramos que se ha adoptado la significación jurídico-económica general del mismo, es decir, aquel “conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que una persona sea titular”; sentido este que, además, coincide con el concepto de “patrimonio neto” por el que ha optado el legislador tributario en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

La titularidad jurídica del sujeto sobre los bienes o derechos se convierte así en un requisito indispensable para que un bien o derecho pase a integrar su patrimonio y pueda provocar una alteración en su composición y una eventual ganancia o pérdida patrimonial. Por ello, si el acto ilícito no constituye un modo de adquirir la titularidad de un bien o derecho (por el Código Civil), el producido por un ilícito no puede considerarse incremento patrimonial encuadrable dentro de la categoría de ganancias y pérdidas patrimoniales, siempre y cuando se conozca y halle acreditado dicho origen ilícito. Y si el ilícito constituye, además, un delito, por lo general tendrá lugar la aplicación del decomiso, la responsabilidad civil o, al menos, la restitución, eliminándose igualmente la capacidad contributiva generada por el ilícito; no siendo, al menos técnicamente, procedente la aplicación del tributo.

Sin embargo, como la ilicitud no se presume (434 del Código Civil), mientras la misma no sea declarada, el sujeto poseedor de la ganancia ilícita ostentará un título al menos aparente que lo avalará en su posesión. Entendemos entonces que los beneficios económicos del acto ilícito, aun no acreditado como tal, permanecen e integran el patrimonio del contribuyente, por lo menos hasta la existencia de una decisión judicial que revierta dicha situación. Por ello, las rentas ilícitas tributarán como en los conceptos que correspondan en función de su percepción y a partir de los actos o negocios jurídicos que legitimen tal percepción, ya sea como transmisión onerosa, lucrativa o incorporación de bienes. Al ser dichos negocios meramente anulables, valdrán como tales hasta que no se declare su nulidad en vista a que la Administración Tributaria no puede inmiscuirse en cuestiones relativas a la validez o invalidez del acto jurídico.

Pese a ello, en la realidad de los hechos, resulta inverosímil creer que un contribuyente declare la realización de un acto ilícito a los efectos de su tributación ya que ello dará origen a una investigación que podría acarrearle sanción y o al menos la nulidad del acto. Por eso, estimamos que en el caso de que el contribuyente declare la renta ilícita lo hará bajo las apariencias de una ganancia lícita generada por un acto que, a su vez, se dotará de apariencia de licitud. Esta apariencia deberá ser desvirtuada para que proceda la inclusión de una ganancia o pérdida patrimonial en la base del sujeto.

Pensamos que las rentas ilícitas serán mayormente descubiertas por la propia Administración Fiscal, debiéndose aplicar a las mismas, aun con serias sospechas o indicios de ilicitud, el tratamiento común deparado a las ganancias lícitas hasta que se declare judicialmente la ilicitud. Muchas veces esas rentas se determinarán a partir de su cuantificación por estimación indirecta.

Sin embargo, puede suceder que se haya producido una alteración del patrimonio del contribuyente pero que se desconozca la verdadera procedencia de este. Ante tal circunstancia la Ley del IRPF ha establecido el supuesto específico de ganancias patrimoniales no justificadas, que se configurará ante aquellos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, o frente a la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio o en registros en libros o registros oficiales.

Este tipo de ganancias no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente logre probar que es titular de esos bienes o derechos desde una fecha anterior al periodo de prescripción (art. 39. 1º de la Ley del IRPF).

Tomando como base lo preceptuado en la Ley del IRPF, se parte de la idea del descubrimiento por parte de la Administración Tributaria de la existencia de ciertos bienes o derechos cuyo origen cierto se ignora. De modo que, si de algún modo logra probarse la efectiva procedencia de dichos bienes o derechos, tales ganancias ya no podrán incluirse entre las ganancias no justificadas de patrimonio y deberá examinarse el encuadre dentro de la categoría de renta correspondiente.

Esta situación beneficiaria al contribuyente, puesto que evitaría así el encuadre de la renta dentro de las ganancias patrimoniales no justificadas, evitando así que las mismas pasen a integrar directamente la base general del periodo impositivo en el que fueron descubiertas⁹⁴, no pudiéndose proceder a la compensación con pérdidas patrimoniales ni a beneficiarse con las reducciones establecidas en la ley, que ya habrían minorado a la base en el momento de agregarse las ganancias no justificadas.

Creemos así que las ganancias patrimoniales no justificadas se convierten en la vía indicada para la tributación del beneficio económico proveniente de los actos ilícitos. Sin embargo, tal posibilidad quedará circunscripta a aquellos casos en que, aún existiendo sospechas de ilicitud, debido a la inexistencia de una certeza legal sobre la misma, los actos generadores de la ganancia son desconocidos para la Administración Tributaria, y por lo tanto ésta debe presumirlos lícitos.

Debido a esto, consideramos que la mejor vía para gravar las rentas de origen ilícito es como ganancias patrimoniales no justificadas cuando la Administración las descubra, no teniendo certero y legal del origen ilícito de las mismas. De este modo, de acreditarse la ilicitud, se deberá proceder a la devolución de lo abonado en concepto de

⁹⁴ En tales casos, si bien el art. 39 *in fine* de la LIRPF concede la posibilidad de que, para evitar esto, el contribuyente pueda probar que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción: “No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”. En el caso de los actos ilícitos no se podría acreditar dicha titularidad, por lo tanto, sería inevitable la tributación como ganancia no justificada de patrimonio.

tributo, y en caso de corresponder igualmente la tributación por no haberse extinguido la capacidad contributiva examinar el encuadre como rendimiento de actividades económicas o ganancias o pérdidas patrimoniales.⁹⁵

Nos parece interesante la clasificación de HERRERA MOLINA, de rentas delictivas atendiendo a las categorías de tributación. Así, considera que deben tributar en la modalidad de rendimientos del trabajo las ganancias que obtengan los miembros de una organización criminal que reciban una retribución de dicha organización. Por la modalidad de rendimientos del capital tributarán los que concedan préstamo con interés para actividades criminales o arrienden sus bienes para los mismos fines. Por la modalidad de actividades económicas tributará el que lleve a cabo, como dice el art. 27 de la Ley del IRPF “la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”, como sucede con los que se dediquen al tráfico de drogas, armas o personas; los que se dediquen a la comisión de delitos contra la propiedad intelectual o industrial, o los que cometan intrusismo. Otros supuestos no calificables en las categorías anteriores, como el cohecho, pueden tributar en la modalidad de ganancias y pérdidas patrimoniales. En caso de que el delincuente no sea residente en España se tributará del mismo modo, pero aplicando el Impuesto Sobre la Renta de los no Residentes.⁹⁶

3.3.5.3 Imposición en el IS

El concepto de renta tomado en cuenta en la Ley del IS es más amplio que el del IRPF, al no existir en ella categoría o elementos de ganancia en cuyos límites haya que encuadrar a la renta para considerarla gravada. Aquí, cualquier riqueza generada por el sujeto pasivo del IS será objeto del gravamen y se aplicará a la misma los criterios del devengo establecidos en la Ley. A la Ley del IS no le interesa si la ganancia proviene o no de un acto jurídico, bastándole su obtención por parte del sujeto pasivo, y la ilicitud no afecta a dicha circunstancia fáctica.

Creemos entonces que la ilicitud no obsta a la configuración del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades, quedando comprendidas en su hecho imponible las ganancias que pudieran haberse originado con ocasión de un acto ilícito. Con la salvedad,

⁹⁵ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 259-275.

⁹⁶ HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad..., ob. cit.*, pág. 124.

una vez más, de que haya resultado aplicable un posterior decomiso, responsabilidad civil, o restitución, que hacen desaparecer la capacidad contributiva, vaciando de fundamento o justificación al hecho imponible del impuesto.⁹⁷

3.3.5.4 Cuantificación de la base imponible

A fin de determinar el impuesto sobre la renta, se deberá realizar la cuantificación de la base imponible del tributo y poder aplicar sobre la cifra resultante el tipo de gravamen correspondiente. Así, sobre la cuota resultante se realizarán las deducciones pertinentes que se hallan orientadas a la subjetivación del impuesto.

Así, la base imponible constituye aquella magnitud que determina la medida del hecho imponible y que se presenta como la expresión numérica de su aspecto material. En este sentido, la base imponible del IRPF está constituida por el importe de los rendimientos netos obtenidos por el sujeto pasivo en el periodo de imposición, los rendimientos del trabajo, del capital, etc.; y por otra parte estará conformada como base imponible monetaria, expresada en su consecuencia en unidades monetarias.⁹⁸

Junto a la base imponible, la Ley del IRPF constituye un nuevo parámetro en la estructura liquidable, la base liquidable. Esta base liquidable, que puede ser general o del ahorro, se obtendrá de practicarle a la base imponible ciertas reducciones⁹⁹, y a este resultado se le aplicarán los tipos de gravamen que nos arrojará la cuota íntegra.¹⁰⁰ Esta cuota íntegra puede variar según las circunstancias personales y familiares¹⁰¹ de cada contribuyente, y estas circunstancias supondrán una minoración de la cuota íntegra, y alcanzaremos la cuota líquida.¹⁰²

⁹⁷ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 275-276.

⁹⁸ GAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, Aranzadi (Elcano) Navarra, 1998, págs. 113-114.

⁹⁹ El modo de obtener la base liquidable, general y del ahorro, viene regulado en el Título IV de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

¹⁰⁰ La cuota íntegra se calcula siguiendo el Capítulo I del Título VI de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

¹⁰¹ El mínimo personal y familiar se calcula según lo establecido en el Título V de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

¹⁰² El cálculo de la cuota líquida se calcula según lo establecido en el Capítulo II del Título VI de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

Además, el actual sistema del IRPF establece que durante todo el ejercicio se vayan realizando pagos anticipados, por cuenta propia (pagos fraccionados) o por cuenta de terceros (retenciones), y estos pagos a cuenta a su vez se descontarán de la cuota líquida resultante en el momento de realizar la declaración-liquidación. Así, este resultado que surja de restar de la cuota líquida las cantidades que correspondan a los pagos a cuenta se les llamará cuota diferencial, que puede ser positiva o negativa, siendo esta la cantidad que debe ingresarse a la Administración Tributaria o devolverse al contribuyente.

Explicado brevemente el modo de cuantificar la cuota tributaria, nos basaremos en la cuantificación del primero concepto que hemos señalado, la base imponible, dando especial relevancia a los gastos que pueden generarse de la actividad ilícita y la posibilidad de que estos últimos resulten deducibles en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. No prestaremos la misma importancia a los ingresos en este apartado, pues a estos ya nos hemos referido a lo largo de todo el trabajo.

Para comenzar, lo primero que tenemos que señalar es que por gasto se entiende a aquel “desembolso económico tendente a la adquisición, conservación, o transformación de una cosa”¹⁰³, y por gasto deducible la “cantidad que por ley puede restar el contribuyente al finar la base imponible de un tributo”.¹⁰⁴

Sin embargo, el gasto está integrado, no solo por los costos efectuados para realizar la actividad productiva, en su sentido más amplio de obtención de un producto o prestación de un servicio, sino también por el importe de las depreciaciones o deterioros experimentados por los bienes del inmovilizado y las pérdidas producidas en la enajenación de estos.

En principio, no nos encontramos ningún obstáculo legislativo para la deducción de los gastos de una renta ilícita, puesto que encuadrado el tratamiento fiscal de las mismas en las categorías de actividades económicas o de ganancias y pérdidas se le aplicaría el régimen normal previsto en las mismas.

Y en el supuesto de encausarse, como aquí hemos hecho, la tributación por la vía de las ganancias no justificadas no habría problema alguno, ya que el desconocimiento

¹⁰³ GARCIA GIL, F., *Diccionario general de derecho*, Dilex S.L., 2011, voz: “gasto”.

¹⁰⁴ Esta definición ha sido extraída de la RAE.

del origen de la ganancia conlleva la inutilidad de un planteamiento de deducción de gastos.

Por ello, creemos que es viable la deducción de los gastos necesarios para la producción de la ganancia ilícita, siempre y cuando estos cumplan los requisitos establecidos en la ley. Que se cumplan estos requisitos es lo que hace compleja su admisión práctica de esta deducibilidad teórica, ya que para hallar supuestos en los que fuera factible la deducción será necesario que los gastos estén justificados y contabilizados.

Así, para que un gasto pueda considerarse deducible debe cumplir que estén contabilizados, que se imputen al periodo y que se puedan justificar. No debemos olvidar que la contabilización de un gasto implica que éste debe ser reflejado como tal en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la entidad, o en una cuenta de reservas, puesto que así lo establece el Plan General de Contabilidad¹⁰⁵. Tampoco debemos olvidar que la justificación de dichos gastos requiere que ellos se encuentren completamente probados en cuanto a su existencia por medio del correspondiente documento o factura¹⁰⁶, cuyo requisito pensamos es casi ilógico de pensar que se cumpliría, ya que quien genera rentas ilícitas, tiene gastos ilícitos, y, por tanto, ni expide ni pide factura por ellos, ya que entraría dentro del absurdo, a pesar de que pueden darse una serie de gastos que son totalmente lícitos, pero que siempre estarán relacionados con la ilicitud del acto.

No obstante, analizaremos desde un punto de vista teórico una serie de gastos para comprobar su enmarque dentro del carácter de deducibles, o no, empezando por aquellos que son gastos lícitos relacionados con la ilicitud del acto.

Dentro de este grupo de gastos, nos encontramos con las multas y sanciones. Imaginemos un supuesto en el que, la propia obtención de ganancia ilícita haya ocasionado la imposición de una multa u otra sanción de tipo pecuniaria¹⁰⁷. En tal caso, el contribuyente podría intentar deducirse el importe de la sanción en el momento de realizar su declaración de renta por considerarlo un gasto por desenvolvimiento de su negocio.

¹⁰⁵ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

¹⁰⁶ Recogido en el art. 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

¹⁰⁷ Por ejemplo, un local de baile nocturno que durante el año fue objeto de una o varias sanciones administrativas municipales por contrariar las normas de límite de ruidos molestos.

Pues bien, esta posibilidad se encuentra expresamente prohibida por la ley en el art. 15 c) la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁸, a la que se remite la Ley del IRPF, lo que elimina cualquier tipo de dudas al respecto.

Con relación a ello, la doctrina ha considerado que el fundamento aparente de dicha exclusión se basa en que tales gastos derivan de un comportamiento voluntario ilícito, que no puede dar lugar a que se admita un gasto necesario para la obtención de ingresos. Si se admitieran las sanciones y las multas como gasto deducible, se estaría haciendo partícipe a la Hacienda Pública de las actuaciones ilegales del contribuyente y, por otro lado, menoscabando con ello la eficacia sancionadora del Derecho penal y administrativo sancionador, resultando así la contradictoria situación de que el Estado estaría cumpliendo en parte la sanción que él mismo se ha encargado de imponer.

También en este grupo de gastos nos encontramos los recargos de apremio y de gestión e intereses de demora. Estos surgen en el caso del incumplimiento de pago de una deuda tributaria.

Desde un principio debemos afirmar que una tentativa de tal naturaleza también está expresamente prohibida por el art. 15 c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, válido para el IRPF en virtud de la misma remisión anterior.

La doctrina ha hallado el fundamento de dicha imposibilidad de deducción en que tal deducción como gasto de estos recargos implicaría reducir “el recargo” en cabeza del contribuyente, ya que, de ser así, la carga de este estaría compartida entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública.

Además, dicha imposibilidad también vendría apoyada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, al establecer que los recargos presentan una naturaleza bipartita: sancionadora y compensatoria; sin olvidar que existen argumentos, muchos de ellos defendidos por diversos pronunciamientos jurisprudenciales, para defender la naturaleza sancionadora de estos recargos.¹⁰⁹

¹⁰⁸ El art. 15.c) de la LIS establece que “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos en periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo”.

¹⁰⁹ La STC 39/2011, de 31 de marzo, rec. núm. 6567/2000, sobre los recargos: “...llegamos a la conclusión de que el recargo previsto en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT tiene naturaleza sancionadora en la medida en que posee la «finalidad represiva, retributiva o de castigo» que hemos venido destacando como propia de las sanciones (entre otras, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; y 121/2010, de 29 de noviembre, FJ 7).” (FD 2º).

Junto a esto, el art. 10.2 de la Ley General Tributaria habla de los efectos retroactivos de los recargos, estableciéndose el mismo efecto que con las sanciones, es decir, “efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.” Asimismo, otra equiparación legal nos la encontramos en la Ley Concursal cuando establece como créditos subordinados los recargos y las sanciones y multas.¹¹⁰

Al considerarse jurisprudencial y legalmente, pues, que los recargos tendrían una naturaleza y un trato igual al de las sanciones, debemos excluir su posibilidad de deducción, además de la previsión legal que hemos mencionado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sobre los intereses de demora, ni la Ley del IRPF ni la Ley del Impuesto sobre Sociedades se pronuncian al respecto de los intereses de demora. Durante muchos años nos hemos encontrado en incertidumbre respecto a la deducibilidad de estos, a pesar de que la doctrina apoyaba su deducibilidad como “gasto financiero”, con independencia de su naturaleza o de su origen (acta de inspección, aplazamiento del pago, etc.).

Conforme antaño lo consideraba la jurisprudencia del Tribunal Supremo en varias oportunidades, los intereses de demora tienen una función compensatoria del incumplimiento, por lo tanto asumen las características de una modalidad indemnizatoria, excluyendo de este modo la posibilidad de su deducción como gasto del impuesto por carecer de sentido que el ordenamiento permita aminorar la compensación aceptando la deducción.

No obstante, la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 4 de abril de 2016 se mencionó estableciendo la posibilidad de deducir los intereses de demora por no encajar en ninguno de los supuestos del art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual establece los gastos que no son fiscalmente deducibles.¹¹¹ Por lo tanto, tras esta

¹¹⁰ El art. 92. 3º y 4º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal («BOE» núm. 164, de 10/07/2003.) dispone que serán créditos subordinados: “3.º Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase [...] 4.º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.”

¹¹¹ Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: “Teniendo, en conclusión, los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, deben considerarse todos los derivados del artículo 26 citado como gastos fiscalmente deducibles.”

resolución que le da la razón a la doctrina, debemos considerar la posibilidad de deducción de los intereses de demora.

Por último, en relación con los gastos lícitos que provienen de la ilicitud del acto, nos encontramos con los gastos de responsabilidad en litigios en curso. Conforme a esto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades guarda silencio, por lo que debe entenderse que es fiscalmente deducible conforme a lo establecido en el art. 10.3 de la misma, que establece que la base imponible se hará corrigiendo, conforme a las norma fiscal, “el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por lo tanto, al ser considerado como gasto en el resultado contable, y al no impedirlo la norma, debemos considerarlo como gasto fiscalmente deducible.

Además de estos gastos que consideramos lícitos, a pesar de que procedan de ilícitos, nos encontramos también con gastos ilícitos, como por ejemplo las compras ilícitas o los sobornos.

Al igual que sucede con las multas y sanciones, también aquí nos encontramos ante erogaciones causadas por actos ilícitos realizados voluntariamente por el contribuyente, que ni el legislador podría incluir como deducción, ni el interprete jurídico podría permitir su inclusión entre otro tipo de gasto contemplado en la Ley, ya que con ello estaría quebrantando la unidad del Ordenamiento jurídico, al estar contemplando y beneficiando directamente la ilicitud en la propia norma. Por eso mismo, consideramos inviable la posibilidad de deducción de los gastos ilícitos.¹¹²

En definitiva, según lo expuesto, consideramos que solo podrían ser fiscalmente deducibles los intereses de demora y la dotación de provisión para gastos de responsabilidad en litigios, ambos gastos lícitos a pesar de que proceden de actos ilícitos, rechazando la deducibilidad de los recargos de apremio, las multas y sanciones y todo aquel gasto que se considere como ilícito.

3.3.5.5 Imposición sobre el consumo

Una vez que hemos analizado su posible imposición en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuantificación de las bases imponibles de ambos

¹¹² GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 276-284.

basándonos en los gastos que podrían ser, o no, deducibles, no podemos obviar tratar sobre la posibilidad de gravamen en el tercer impuesto insignia de nuestra nación. En efecto, hablaremos sobre la posible aplicación del IVA sobre los actos ilícitos.

No ahondaremos en la mecánica del IVA ni en explicar el impuesto, ya que no es lo que pretendemos en este trabajo, salvo breves pinceladas necesarias para comprender el posible encaje del IVA con los actos ilícitos.

El IVA constituye un impuesto plurifásico y proporcional¹¹³ sobre el volumen de los negocios, que grava únicamente el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Con esto queremos decir que el impuesto es neutral ante los fenómenos económicos productivos.

Respecto a la base imponible del impuesto, podemos decir que el IVA grava el valor íntegro o precio del producto o del servicio, y con relación a ello la Ley del IVA brinda un concepto amplio del precio, ya que en él se añade otras partidas que también entran en la base imponible como el embalaje, el transporte, etc.

Sobre el tipo de gravamen, nos encontramos con que coexisten varios tipos impositivos, a saber: el general (21%), el reducido (10%) y el súper reducido (4%).¹¹⁴ Así, la cuota se obtiene aplicando el tipo respectivo a la base imponible del gravamen.

Como ya hemos venido realizando, en este análisis lo que vamos a plantear es la posibilidad de gravamen de los actos ilícitos pese a su ilicitud, por entenderse realizado el hecho imponible con las consecuencias que el ordenamiento establece, sobre todo el nacimiento de la obligación tributaria.

Al analizar el hecho imponible del IVA, nos damos cuenta de que está compuesto por tres grupos de operaciones distintas contempladas por la norma del impuesto: las operaciones interiores, las transacciones intracomunitarias y las importaciones.¹¹⁵

En principio, debemos descartar la configuración del hecho imponible del IVA en las importaciones realizadas en un marco ilícito, ya que la importación para el IVA exige

¹¹³ Con plurifásico nos referimos a que se grava el valor que se va añadiendo al producto en cada una de las fases de la cadena de producción, mientras que con proporcional nos referimos a que el gravamen del producto es siempre el mismo porcentaje sobre el valor que se añade, ya se encuentre el producto en la primera fase o se encuentre en la última fase.

¹¹⁴ Véase los arts. 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («BOE» núm. 312, de 29/12/1992).

¹¹⁵ No mencionamos las exportaciones al estar exentas de gravamen como norma general.

la introducción “legal” al país del bien de que se trate, es decir, acorde con la normativa aduanera en la medida en que el IVA que grava la importación se gestiona y liquida en el despacho aduanero de las mercaderías. El paso obligado por la Administración Aduanera excluye la posibilidad de que la introducción en el país de bien ilícito, o de uno lícito por medios ilícitos, puedan dar lugar a una importación gravada por el IVA.

Sin embargo, esto no ocurre con las transacciones comunitarias ni con las operaciones interiores de bienes, ya que para la Ley del IVA ambos tipos de operaciones no requieren de la consolidación de la figura jurídica para su conformación. El presupuesto de estas modalidades de hecho imponible de IVA apunta al aspecto económico de las mismas, que en muchas ocasiones, pese a su ilicitud, pueda darse perfectamente.

En este sentido se ha orientado cierta parte de la doctrina, estimando que la ilicitud no obsta a que la operación contemplada en la norma del impuesto sea idónea para configurar el hecho imponible del IVA, ya que, tanto en las operaciones interiores, como en las adquisiciones intracomunitaria de bienes, se toma en cuenta el carácter económico y no jurídico de la transacción.

También es cierto que, para analizar la procedencia de repercutir e ingresar el IVA sobre las transacciones ilícitas, es imprescindible distinguir si la ilicitud de que se trata viene dada por el bien u objeto de la operación, o bien por el modo en que fue llevada a cabo una operación sobre un bien lícito.

Así, en el segundo de los casos, entendemos que resulta procedente la sujeción al IVA debido a que de otro modo se conculcaría el principio de neutralidad, pilar fundamental del impuesto. Por el contrario, de no aplicarse el IVA, la operación ilícita no gravada entraría en competencia con las operaciones lícitas sobre este tipo de bien, que quedaría así en desventaja por presentar mayores costos operativos que sus pares ilícitos. Más complicada sería la primera de las situaciones planteadas. Si el bien sobre el que recayó la transacción comercial, por su alto grado de peligrosidad o daño potencial a la sociedad y consecuente ilicitud, se halla excluido totalmente de los circuitos legales comerciales, las operaciones comerciales sobre el mismo serán ilícitas y el IVA en principio no debería resultar aplicable.

En esta línea se ha orientado la jurisprudencia comunitaria, pudiendo extraer doctrina elaborada del TJUE respecto a la tributación por IVA de los actos ilícitos:

En primer lugar, el Tribunal de Luxemburgo en numerosas ocasiones ha entendido que la tributación por IVA es procedente, pese a la ilicitud del acto gravado, cuando las mercancías fraudulentas comerciadas compiten con las operaciones realizadas en el marco de un circuito legal, vulnerando el principio básico de neutralidad fiscal que rige la imposición del IVA.¹¹⁶

En segundo lugar, en aquellos casos en que no ha considerado procedente la sujeción al IVA de las transacciones ilícitas, lo ha hecho sobre la base de que las mismas se realizaron sobre mercaderías que se hallan totalmente excluidas del circuito comercial legal, y que, por lo tanto, no podrían significar una competencia con las operaciones similares.¹¹⁷

En tercer lugar, cabe resaltar que el TJUE, en todos los casos citados, ha hecho referencia expresa a que la Sexta Directiva Comunitaria que pretende una armonización amplia en materia de IVA se basa en el “principio de neutralidad fiscal”. En tal sentido, cuando se trate de transacciones sobre bienes no excluidos totalmente de circuito comercial, la observancia de tal principio se opone a una diferenciación generalizada entre mercaderías lícitas e ilícitas. Cuando se trate de operaciones que tengan como objeto bienes de tenencia o comercio ilícito es obvio que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, puesto que se trata de mercaderías que por su propia naturaleza y características particulares no pueden comercializarse lícitamente ni integrarse en el circuito económico, y por lo tanto el principio de neutralidad no resultaría vulnerado.

En cuarto lugar, el Tribunal aun no posee un criterio sólido expresado definitivamente sobre el tema. Ello se desprende de que en numerosas sentencias presentan una orientación fluctuante y han cambiado de criterio en varias oportunidades. Así, si bien en *Abbik* (Asunto: 134/83, de 11 de diciembre de 1984) se admite

¹¹⁶ A juicio del citado Tribunal éste sería el caso de los perfumes falsificados (*Goodwin y Unstead*, C-3/97, de 28 de mayo de 1998), de la explotación de juegos de azar (*Fischer*, C-283/95, de 11 de junio de 1998), de la explotación en condiciones ilegales de sistemas informáticos (*Lange*, C-111/92, de 2 de agosto de 1993), del alquiler de un emplazamiento que se utiliza para la venta de estupefacientes (*Coffeshop “Siberië”*, C-158/98, de 29 de junio de 1999), y del alcohol étílico de contrabando (*Salumets*, C-455/98, de 29 de junio de 2000).

¹¹⁷ Este sería el caso de la importación ilegal de drogas sometidas a estricto control de las autoridades médico-sanitarias: morfina (*Einberger II*, 294/82, de 28 de febrero de 1984), de la entrega ilegal de anfetaminas (*Mol*, 269/86, de 5 de julio de 1988), de la entrega ilegal de estupefacientes derivados del cáñamo indiohachís (*Happy Family*, 289/86, de 5 de julio de 1988), y de la importación de moneda falsa (*Witzemann*, C-343/89, de 6 de diciembre de 1990).

implícitamente que la exención de IVA se puede aplicar aún en el caso que el acto exencionado se realice en circunstancias ilícitas con posterioridad a ello; de modo contradictorio estableció también en la Sentencia *Holding* (Asunto: 342/87, de 13 de diciembre de 1989) que las facturas falsificadas no dan derecho a realizar deducción de IVA correspondiente; a su vez en *Card Protection Ltd* (Asunto: C-349/96, de 25 de febrero de 1999), aludiendo al principio de neutralidad fiscal del IVA, que un Estado miembro no puede limitar las exenciones de las operaciones de seguro únicamente a las lícitas.

Podemos observar de todo esto, que el TJUE ha evitado aceptar la sujeción a IVA de los actos ilícitos, pese a que en ciertas ocasiones ha considerado que es procedente conforme a los principios que sostienen a este tipo de imposición, y, cuando lo ha negado, lo ha hecho exclusivamente con relación a mercaderías u operaciones que, por su carácter delictivo común en los Estados miembros, se encuentran totalmente excluidas del circuito comercial legal comunitario. A tal efecto, el TJUE viene a considerar que, por un lado, dicho comercio debe ser rigurosamente censurado, y por otro, que su no tributación no atenta contra el principio de neutralidad fiscal por no constituir una competencia para las operaciones lícitas.

Sin embargo, el TJUE aun no se ha enfrentado de frente a la cuestión de la tributación en general de los actos ilícitos ante el IVA, pero de su análisis conjunto se extrae una aceptación de dicha tributación.

Desde nuestro punto de vista, pensamos que las operaciones ilícitas deben resultar gravadas por el IVA, ya que de otro modo se vulneraría el principio de neutralidad y capacidad contributiva e igualdad. Si la transacción comercial se ha realizado y se encuadra dentro del hecho imponible del impuesto, sin vaciar el fundamento de este, es decir, subsistiendo la capacidad económica tomada en cuenta para su establecimiento, la misma debe resultar gravada. De no ser así, se estaría lisa y llanamente desconociendo la norma del impuesto y vulnerando el principio de capacidad contributiva. Si llegado el momento se procediera al decomiso o al pago de la responsabilidad civil, se volvería a realizar el procedimiento que hemos ido exponiendo a lo largo de todo este trabajo. Es decir, se procedería a la hipotética devolución de ingresos indebidos, al desaparecer el fundamento de la capacidad contributiva del IVA.¹¹⁸

¹¹⁸ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 325-346.

A la regulación de estos ingresos indebidos, que hemos ido señalando a lo largo de toda esta obra, le dedicaremos el siguiente apartado, en el cual lo explicaremos con mayor detenimiento.

3.3.6 Supuestos de ingresos indebidos en los que podría encuadrar el reembolso de los tributados por un acto ilícito

A lo largo de todo el trabajo hemos ido mencionando que, si bien el hecho imponible prescinde de la ilicitud al momento de su configuración, en aquellos casos en los que desaparece la capacidad contributiva del sujeto pasivo por la aparición de institutos como el decomiso, la responsabilidad civil o la restitución, no resultaría justa la aplicación del tributo. Esto es así porque, como la capacidad contributiva constituye el fundamento del hecho imponible del tributo, su ausencia vaciará de sustento al tributo. Sin embargo, el principio de capacidad contributiva no parece ser un buen fundamento para la no sujeción por parte de la doctrina y la jurisprudencia, si bien, estos, encuentran su base en el derecho a la tutela judicial efectiva¹¹⁹ y por la posibilidad del establecimiento de un supuesto de exención.

No entraremos aquí a valorar la posición jurisprudencial y doctrinal. Por cuanto a nosotros nos interesa, a efectos de este trabajo, trataremos de encuadrar el reembolso de lo tributado por un acto ilícito como supuesto de ingreso indebido, una vez que se practique el decomiso, la restitución o la responsabilidad civil. No debemos perder nunca de vista y que hablamos de una hipótesis, teniendo presente que nunca estas figuras no les pueden resultar favorables a quien comete el ilícito, y así es al perder toda su capacidad económica. Cabe aclarar que la devolución no se realizaría a quien comete el ilícito, sino que se haría de forma hipotética para que pueda ser requisada por la justicia. Es un supuesto teórico que, en la práctica, no correspondería a una devolución real.

Vamos a analizar esta apartado estableciendo distintas posibles vías por las que, hipotéticamente, se podría proceder a la devolución de los ingresos indebidos, siendo estas: la nulidad de pleno derecho del acto administrativo tributario, inconstitucionalidad

¹¹⁹ Recogido en el art. 24 de la Constitución Española: “1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.”

de la aplicación del tributo, sentencia judicial que ordena la devolución o exenciones retroactivas.

En el primero de los supuestos, la doctrina del Tribunal Constitucional se viene oponiendo a considerar la igualdad tributaria mencionada en el art. 31 de la Norma Fundamental dentro del art. 14 de la Constitución Española¹²⁰, que impide en la práctica que pueda prosperar un recurso de amparo por vulneración de la igualdad en tanto se entiende que la ausencia de capacidad contributiva supone una violación de este principio, minimizando en consecuencia también las posibilidades reales de satisfacer el requisito exigido, para la nulidad de los actos administrativos, en el art. 47.1. a) de la Ley 39/2015 de que se trate de “derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

Sin embargo, cabe puntualizar que la utilización de la cláusula “susceptibles de amparo” liga la evolución de la categoría de la nulidad a la regulación del amparo. Si en un futuro se amplía o reduce el amparo, se ampliarían o reducirían inexorablemente los supuestos de nulidad.¹²¹

Bajo nuestro punto de vista, en una situación así se podría configurar un supuesto de devolución de ingresos indebidos, ya que no existiría derecho por parte de la Administración Tributaria a la retención de una suma de dinero otorgada a causa de un acto declarado nulo, más aún cuando el mismo ha sido realizado en forma voluntaria y consentida por el sujeto en su momento obligado al pago, ya que la no-devolución generaría un enriquecimiento indebido por parte del fisco.

Así, como la nulidad del acto de liquidación, que conlleva el ingreso tributario, provoca la inexistencia de ese acto. Esa nulidad tiene efectos *ex tunc*, por lo que lo ingresado por ello en concepto de tributo es indebido, lo que da al contribuyente un derecho de devolución del ingreso indebido.

¹²⁰ El art. 31 de la Carta Magna establece: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.” Así, el art. 14: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

¹²¹ JORDANO FRAGA, J., *Nulidad de los actos administrativos y derechos fundamentales*, Instituto Universitario de Derecho Público “García Oviedo”, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 56.

Por otro lado, si la resolución que declara la nulidad del acto de liquidación establece que la tributación era procedente, pero que fue realizada en exceso de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, estimamos que deben retrotraerse las actuaciones al momento del mismo de la realización del acto declarado nulo, es decir, que debería realizar un nuevo acto liquidatorio que reemplazara al nulo, determinándose como indebido la diferencia entre lo ingresado y lo fijado en la nueva liquidación.

Por otro lado, nos podemos encontrar con que la aplicación del Tributo devenga inconstitucional. En los casos de inconstitucionalidad de la norma tributaria, la misma afectará en forma lógica también a los pagos realizados en ausencia de capacidad contributiva, y, por ende, la devolución tributaria en tales supuestos deberá ser contemplada, puesto que una vez declarada la inconstitucionalidad de la norma tributaria, ésta ya no será de aplicación a ninguno de los casos antes alcanzados, y no solamente con un efecto *ex nunc*, sino también *ex tunc*, siendo objeto de devolución todos aquellos pagos que se hayan ingresado al Tesoro en virtud de la norma inconstitucional.

En este sentido, la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en su art. 39.1, establece que: “Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.” De aquí extraemos que la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria genera supuestos de devolución de ingresos indebidos por un acto nulo.

No obstante, resulta interesante destacar que el Tribunal Constitucional, en su STC 45/1989, de 20 de febrero (FD 11º), ha realizado una desvinculación entre la inconstitucionalidad y la nulidad, aun reconociendo que las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser consideradas nulas, al afirmar que la vinculación entre ambas figuras no es siempre necesaria.

Por otro lado, en el hipotético caso de declararse la no-sujeción por la vía del amparo judicial, se produciría una situación similar a la nulidad por inconstitucionalidad, ya que, tal y como lo dispone el art. 55.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: “La sentencia que otorgue el amparo contendrá alguno o algunos de los pronunciamientos siguientes: a) Declaración de nulidad de la decisión, acto o resolución que hayan impedido el pleno ejercicio de los derechos o libertades protegidos, con determinación, en su caso, de la extensión de sus efectos [...] c) Restablecimiento del recurrente en la

integridad de su derecho o libertad con la adopción de las medidas apropiadas, en su caso, para su conservación.” Esto implica que una sentencia de amparo conllevaría siempre la nulidad del acto liquidatorio puesto que, en el caso de no contener expresamente la declaración de nulidad, al menos deberá aludir a alguno de estos dos supuestos, lo cuales no podrían darse sin nulidad.

Otra de las posibles vías para proceder a la devolución hipotética de los ingresos indebidos es mediante sentencia judicial que ordene la devolución.

Al respecto de esto, debemos recordar que tanto la LO del Tribunal Constitucional, en su art. 55, como el art. 77.1 b) de la Ley 29/1998, de la jurisdicción contenciosa-administrativa¹²², facultan al juez para que adopten las medidas que considere necesarias para el restablecimiento de los derechos del recurrente, por lo que nada obsta para que ordene también la devolución del tributo indebidamente como medida necesaria para el restablecimiento de los derechos del contribuyente.

Por último, nos encontramos con una opción legislativa, que son las exenciones retroactivas. Esta exención podría constituir una vía de escape adecuada para evitar la sujeción tributaria de aquellos casos de configuración del hecho imponible en los que ha desaparecido la real capacidad contributiva que sirve de fundamento a la existencia de este.¹²³

3.3.7 Repercusión en el ámbito penal de la posible actividad delictiva descubierta con las actuaciones de la Administración tributaria

Bien es sabido que la Administración tributaria podrá recabar datos, antecedentes, informes, valoraciones propias, o informaciones de terceros, a fin de tomar conocimiento de la situación tributaria del contribuyente. También puede obtener información por captación, sobre todo en aquellos casos en los que no ha existido colaboración suficiente por parte del particular.

De ello, es factible que la Administración Tributaria, cuando se encuentra en la obtención, valoración y análisis de estos elementos, descubra al mismo tiempo indicios de la comisión de un ilícito vinculado al contribuyente, lo que supondrá que cumpla con

¹²² Art. 77.1 b) de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa («BOE» núm. 167, de 14/07/1998.): “Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma.”

¹²³ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 155 y 178-183.

su obligación de denunciar o comunicar tal circunstancia al Ministerio Fiscal o al organismo judicial correspondiente. Además, el Ministerio Fiscal, como parte acusadora en el procedimiento penal, podría incluso requerir a la Administración Tributaria que le proporcionase dichos datos e informaciones a fin de proponerlas como prueba en el proceso penal en contra del contribuyente.

Cabe destacar que en el proceso penal resulta exigible un equilibrio, que debe ser respetado, entre la necesidad de proteger bienes y derechos públicos y privados de los integrantes de la sociedad, y la exigencia de tutela de los derechos fundamentales de otros particulares, en este caso de los imputados, además de la necesidad de asegurar en él el máximo nivel de garantías para la obtención de un juicio justo para los acusados del delito, con el fin de garantizar que no se produzca la indefensión del acusado.

Esto implica respetar el deber de información del acusado, el derecho a la prueba con el fin de formar la íntima convicción del Tribunal acerca de la existencia, o no, del hecho punible o de su falta de participación en el mismo, el principio acusatorio, etc.

De este modo, en el ámbito de la prueba en el proceso penal le corresponde a la acusación probar, tanto la verdad de los hechos ilícitos que señala, como la vinculación que ha tenido el acusado con su realización, a fin de destruir la presunción de inocencia de la que goza el imputado. A su vez, éste tiene el derecho constitucional de aportar material probatorio pertinente, intentando acreditar aquello que destruya lo que la acusación ya probó, si esta prueba no era absoluta o incondicionada, teniendo en cuenta que la simple duda sobre la autoría habilitará la invocación del principio *in dubio pro reo*.

El derecho de prueba del que gozan las partes no constituye un derecho ilimitado de la misma, ya que únicamente podrán ser practicadas aquellas que tengan una estricta relación con el litigio, y siempre que sean necesarias y pertinentes.¹²⁴

Comprendemos que, en general, se aplicarán a los datos e informaciones obtenidos de oficio por parte de la Administración Tributaria las mismas reglas

¹²⁴ STC 89/1986, de 1 de julio, rec. núm. 731/1985 (FD 3º): “El derecho a las pruebas no es, en ningún caso, un derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada y, como reiteradamente ha afirmado este Tribunal, las pruebas que la parte puede tener derecho a practicar son las que guardan relación con el objeto del litigio (Sentencia de 25 abr. 1984). En el caso del proceso penal ha de tenerse en cuenta la peculiar situación del posible implicado, en función de su derecho a la presunción de inocencia, y de sus derechos de defensa, lo que presupone también el no alargamiento del sumario, una vez constatada suficientemente la inexistencia de indicios racionales de criminalidad.[...], se produce la denegación de prueba adicional solicitada por la parte recurrente, y ello por estimar la Audiencia Provincial que dichas pruebas era «reiterativas e innecesarias.»”

probatorias dispuestas para cualquier tipo de prueba en el proceso penal. Por lo que, no existirían inconvenientes para su utilización como pruebas de cargo en el mismo, siempre y cuando se dé cumplimiento a los requisitos necesarios para su admisión. De ello, resulta claro el carácter incriminatorio para el contribuyente que eventualmente podría llegar a tener este tipo de información obtenida, en principio, a efectos tributarios.

Por otro lado, respecto de los datos o informaciones en cuya proporción sí haya participado el contribuyente en cumplimiento de sus deberes de colaboración tributaria, éstos no podrían ser utilizados como pruebas de cargo en el proceso penal a tenor del art. 24. 2º de la Constitución Española¹²⁵, pero sí podrían incorporarse al expediente penal como mera prueba documental, e influir en la convicción del juzgador, por lo que sería conveniente su desglose para evitar su influencia en el ánimo decisorio del juez penal.¹²⁶

De esta manera, en definitiva, afectaría el descubrimiento de un ilícito por parte de la Administración tributaria: la Administración debería dar parte al Ministerio Fiscal de la posible ilicitud de los actos y esa información, recabada por parte del fisco a efectos de tributación, podrían ser utilizados como pruebas en el proceso penal, salvo que la misma fuera entregada voluntariamente por el contribuyente en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en cuyo caso solo podrían cumplimentarse al expediente penal como prueba documental.

3.3.8 Repercusión en el ámbito fiscal de los ilícitos descubiertos en el ámbito penal

Ya hemos visto como influye en la justicia el descubrimiento de un ilícito por parte de la Administración Tributaria. Ahora tenemos que centrarnos en el anverso de la moneda y proceder al análisis de como afectaría fiscalmente el descubrimiento de un ilícito en el ámbito penal.

Como bien es sabido, tanto la Constitución Española, como diversidad de normas internacionales, establecen en forma expresa la independencia del Poder Judicial respecto de otros poderes e instituciones, y la única sujeción a la constitución y a las leyes que de ella emanan.¹²⁷

Esta independencia del Poder Judicial comprende, por supuesto, la autonomía de los órganos judiciales respecto a la Administración Pública, incluida entre ellas la

¹²⁵ Nos referimos al derecho a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.

¹²⁶ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 203-207.

¹²⁷ Véase arts. 117. 1º, 124. 1º y 127. 2º de la Constitución Española.

Administración tributaria. Ahora bien, esta autonomía no implica que dichos órganos no se encuentren sujetos al cumplimiento de las diversas leyes constitucionales que regulan el actuar de la Administración Pública, y entre esas leyes se encuentra la Ley General Tributaria.

En concordancia con ello, la Ley General Tributaria establece que los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando en todo caso el secreto de las diligencias sumariales.¹²⁸

Esa comunicación de los órganos judiciales, que deberá hacerse de oficio¹²⁹, debería tener el mismo tratamiento que el establecido para la denuncia pública regulada en el art. 114 de la Ley General Tributaria, puesto que la denuncia pública, en el ámbito tributario, consiste en un acto de comunicación a la Administración tributaria de hechos relativos al fenómeno tributario. Por tanto, una vez recibida la misma, la Administración tributaria dará traslado a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones procedentes, y en caso de comprobarse que ésta resulta infundada, se procederá al archivo sin más trámite.¹³⁰ Sin embargo, la denuncia pública puede no suponer el comiendo de una Inspección Tributaria, puesto que no inicia por sí misma el procedimiento de inspección, sino que, a la vista de ellas, los organismos gestores tributarios procederán a la investigación y comprobación si aprecia indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados. Esto es, que sólo si la Administración tributaria considera que existen elementos relevantes que justifiquen la puesta en marcha de dichas actuaciones se procederá “de oficio” a su iniciación, y en su caso, a realizar la liquidación tributaria.¹³¹

¹²⁸ Art. 94. 3º de la Ley 58/2003, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003): “Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.”

¹²⁹ Art. 187 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: “Cuando los Jueces o Tribunales tengan que dirigirse a Autoridades o funcionarios de otro orden, usarán la forma de oficios o exposiciones, según el caso requiera.”

¹³⁰ Art. 114. 2º de la Ley 58/2003, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003): “Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.”

¹³¹ GALARZA, C. J., *La tributación... ob. cit.*, págs. 208-211.

Por lo tanto, el juez de instrucción, que será el que naturalmente descubra aspectos tributarios en la investigación de un acto ilícito penal, deberá informar, de oficio, a la Administración tributaria sobre posibles irregularidades en el plano fiscal mediante una comunicación con trato de denuncia, con el fin de que la Administración proceda como considere debido en el ámbito de sus competencias.

3.4. Derecho a no declararse culpable frente al deber de contribuir

Como ya avanzamos anteriormente, y después de haber llegado a la conclusión de que las ganancias que se obtienen a través de actos ilícitos deben ser sometidas a gravamen, debemos abordar el choque existente entre el derecho a no declararse culpable y el deber de sostenimiento tributario, ya que puede considerarse que, al entregar el contribuyente su declaración, se le está imponiendo la obligación a declarar contra sí mismo.

En esta línea se ha esgrimido en contra de esta posibilidad, es la aplicación del derecho a no declararse culpable del art. 24. 2 de la Constitución Española. Según esta idea, la declaración en forma y plazo de rentas, cuando la actividad que las produce constituye infracción o delito, sería una forma de admitir la comisión del ilícito punible, por lo que el derecho a no declararse culpable legitimaría el incumplimiento del deber de declarar, excluyendo así cualquier pena o sanción por esta causa.

Esta conclusión no es compartida por nosotros, no obstante, no deja de ser una cuestión de gran complejidad, controversia y relevancia a la que no podemos dejar de hacer referencia.

3.4.1 Principio *nemo tenetur se ipsum accusare*: su alcance en el ámbito tributario y su relación con el deber de sostenimiento del estado

Realizando una traducción del principio *nemo tenetur se ipsum accusare*, nos referimos al derecho a no declarar contra sí mismo, o a la no-autoinculpación. Este principio se materializa con el derecho que tienen los ciudadanos a no ser condenados, o sancionados, con base en informaciones o declaraciones brindadas bajo cualquier tipo de coacción. Se encuentra establecido como una garantía instrumental del principio de defensa, y a manera de derivación directa del derecho fundamental a la presunción de inocencia, consagrado en la Constitución Española.

En la actualidad la aplicación del derecho a la no-autoinculpación al procedimiento sancionador tributario está generalmente admitida y respaldada, casi sin

quiebres, por la jurisprudencia, doctrina científica y el Derecho positivo español. Además, dicha postura se encuentra respaldada por numerosa jurisprudencia del TEDH, quien ha entendido, no sólo que la citada garantía se halla plenamente comprendida en el artículo 6º del CEDH, sino también que es perfectamente aplicable al procedimiento sancionador tributario.

No obstante, el punto importante de discrepancia se halla en la viabilidad de la aplicación del principio de no-autoinculpación a otros procedimientos tributarios fuera del sancionador.

Por un lado, tenemos a aquellos que rechazan dicha posibilidad al considerar que únicamente en el procedimiento sancionador tributario, por su naturaleza similar a la penal, pueden aplicarse garantías esencialmente penales. Así, el derecho a no declarar contra sí mismo no exime de la obligación de informar sobre la realización efectiva del hecho imponible, como tampoco de las actuaciones tendentes a liquidar la deuda tributaria. Esta es la postura que toma el Tribunal Constitucional, quien en numerosas oportunidades ha considerado que los datos aportados por los contribuyentes son indispensables para el actuar de la Administración Tributaria, ya que si no resultaría prácticamente imposible desempeñar su tarea recaudatoria.¹³²

Por otro lado, se encuentran aquellos que consideran que el derecho a la no-autoinculpación goza de plena validez en todos los procedimientos tributarios, incluso en el inspector. Esta afirmación se apoya, a veces, en la observación de que el procedimiento de inspección presenta frecuentemente características similares al proceso penal; y otras veces, en que, a pesar de que este proceso inspector no presenta naturaleza punitiva, no se puede negar que del mismo se extrae datos inculpativos para el contribuyente. Por lo que, para garantizar el derecho a la presunción de inocencia, será necesario posibilitar la invocación del derecho a no auto inculparse.¹³³

Siguiendo a PALAO TABOADA, la manera de tutelar el derecho a no auto-incriminarse en el ámbito tributario variará en función de la concreta naturaleza del

¹³² En esta postura se ha orientado el Tribunal Constitucional desde su, ya lejana, STC 76/1990, de 26 de abril: «En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido» (FD 10º).

¹³³ GALARZA, C. J., *La tributación...*, *ob. cit.*, págs. 119-121.

procedimiento dentro del cual se demande la información: en un procedimiento penal (o administrativo-sancionador), por medio del derecho a no declarar contra sí mismo; en un procedimiento no penal (ni administrativo-sancionador), a través de la no utilización de los datos obtenidos como prueba acusatoria. Esta distinción pierde su sentido en el caso de que el procedimiento penal y el investigador no penal se encontrasen unidos -o cuando, aun estando separados, existe unidad de órganos entre ambos- como sucedería cuando la inspección tributaria no solo tuviese por finalidad la determinación de la cuota tributaria, sino también la imposición de una sanción por infracción, caso en el que habría que reconocerle al obligado el derecho a guardar silencio.¹³⁴

Este derecho a no declararse culpable del artículo 24.2 de la CE, que goza de la máxima protección de la Carta Magna por considerarse fundamental, podría chocar con el deber de solidaridad establecido en el artículo 31 CE, del cual derivan los deberes de colaboración tributaria.

Para GALARZA, en caso de colisión de ambos preceptos, debería primar el artículo 24, ya que se trata de un derecho fundamental. Ahora bien, en el caso de la tributación de los actos ilícitos, la colisión es sólo “aparente” y en los hechos no se produce, ya que la información que se obtiene del contribuyente sin habersele notificado en forma expresa que la misma podría implicar una incriminación en su contra, no podrá ser utilizada en ningún tipo de proceso sancionador penal, puesto que en este último tipo de procesos sí es indudable el imperio del principio *nemo tenetur se detegere*, como derivación elemental del principio de presunción de inocencia, y en aplicación directa de la doctrina del fruto del árbol envenenado.

Sin embargo, nada obsta a que la información obtenida mientras se investiga un ilícito pueda servir para que los hechos o actos descubiertos sean objeto de gravamen, en primer lugar porque dicha información no se obtendría por una aportación forzada de pruebas del contribuyente, supuesto natural exigido para invocar el derecho a no declararse culpable, sino mediante un procedimiento de oficio del Ministerio Público; y, en segundo lugar, puesto que debemos tener en cuenta que la tributación que podría

¹³⁴ PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, 2008, págs. 61 y siguientes.

resultar de la utilización de dicha información no constituye una sanción, conforme la entiende, casi de forma unánime, la doctrina y la jurisprudencia tributaria.¹³⁵

Por último, resaltar que hay quien ve este tema carente de relevancia, ya que opina que la declaración no tiene por qué revelar el delito del que procede la ganancia. Se puede consignar el incremento patrimonial en la declaración de la renta como ganancias y pérdidas patrimoniales sin dar más datos al respecto, e incluso se puede pagar la cuantía que proceda sin presentar siquiera la declaración tributaria, y con ello se estaría evitando el delito sin revelar en absoluto la fuente.¹³⁶

3.4.2 Legitimidad estatal de la coacción a declarar el acto generador de renta de manera previa a la comisión del ilícito

Apunta GARCIA BERRO, que si desde antes de cometerse el ilícito el sujeto tiene constancia de que, en un momento posterior, predeterminado normativamente, deberá presentar una declaración reveladora de su actuación punible, no podrá éste alegar su derecho a no auto-incriminarse al objeto de impedir que tal declaración se utilice como prueba de la infracción o del delito cometidos. En este caso, el ordenamiento provee por anticipado al poder público de una información futura que éste, cuando ejerza de parte acusadora, podrá utilizar como prueba de cargo en ulteriores procedimientos punitivos.

Al producirse el acto coactivo, el mandato normativo que prevé la obligación de informar o declarar datos en una fecha posterior prefijada, el ejercicio de la coacción no implica forzar la voluntad del interesado para que aporte pruebas de un ilícito, puesto que en tal momento éste no se ha producido todavía. Es decir, el ejercicio de la coacción preexiste a la comisión del ilícito. Cuando, pese a tener constancia de ello, el sujeto decide después perpetrar la conducta punible, él mismo se pone por propia voluntad en la situación de tener que aportar más tarde las pruebas que lo incriminan.¹³⁷ Esta conclusión justifica que las declaraciones tributarias previstas en la normativa con carácter automático, sin necesidad de que el obligado tributario sea requerido a tal efecto con

¹³⁵ GALARZA, C. J., *La tributación...*, *ob. cit.*, págs. 123-129.

¹³⁶ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias...» *ob. cit.*, pág. 108.

¹³⁷ Esta idea es la que expresa en sustancia la STS de 28-3-2001 (RJ 2001, 751): «las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal» (FD 24º).

carácter previo, aunque contengan información aportada bajo coacción, sí puedan utilizarse como sustento probatorio para imponer sanciones al declarante.

No nos referimos a aquellos supuestos donde la declaración, por ser falsa o incompleta, constituye el vehículo del ilícito. En este caso ni siquiera puede decirse que el poder público utilice la declaración como evidencia de la infracción, pues serán siempre otros elementos informativos los que desvirtúen su contenido y sirvan como fundamento probatorio de la falsedad u omisión que justifica la medida punitiva. Aludimos a la posibilidad de que, para efectuar una declaración veraz, a fin de cumplir la obligación de declarar prevista en la normativa, el interesado se vea empujado a facilitar en ella los datos que evidencian la comisión de ilícitos anteriores, de carácter tributario o no. Sería el caso, por ejemplo, de una declaración de patrimonio que pusiese de manifiesto la titularidad de bienes financiados con rentas no declaradas. En estos casos, el interesado no podrá alegar el derecho a no auto-incriminarse para eximirse de su obligación de declarar¹³⁸ y tampoco a fin de evitar el uso de los datos declarados como fundamento probatorio de las infracciones cometidas previamente.

No obstante, este razonamiento es válido para las declaraciones que estén previstas en el ordenamiento con carácter automático, sin necesidad de que medie un requerimiento previo para constituir al sujeto en la obligación de realizarlas. Ahora bien, cuando se tratan de los supuestos de aportación de información cuya obligatoriedad sí depende de un acto formal específico de solicitud individualizada por parte del poder público, amparado en la obligación genérica de información que incumbe a todos los obligados tributarios en virtud del artículo 93 LGT, el acto coactivo es el requerimiento mismo. Por lo tanto, debería considerarse efectivo el derecho a no auto-incriminarse del afectado con las consecuencias de tal circunstancia, que es la imposibilidad de que la información así obtenida sirva a efectos punitivos contra su persona, y posibilidad de

¹³⁸ La misma conclusión expresa, aunque de manera menos convincente a nuestro juicio, el ATC 39/2003, de 10 de febrero (RTC 2003, 39 AUTO): «la obligación genérica de prestar verazmente las correspondientes declaraciones tributarias resulta ajena al contenido del derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, ya que, por una parte, es una exigencia que no queda enmarcada en ningún concreto procedimiento penal en curso ni vinculada a la determinación de eventuales responsabilidades penales, y el incumplimiento de esta obligación en el caso del recurrente se produjo mucho tiempo antes a la propia existencia de un procedimiento penal contra él; y, por otra, la obligación tributaria de declaración veraz sobre las rentas percibidas no supone compeler a realizar una manifestación de voluntad cuyo contenido admita directamente la culpabilidad por ningún hecho ilícito» (FD 8º).

rehusar la solicitud si el poder público tiene una pretensión inequívoca de utilizar la información con tal finalidad en un procedimiento de carácter penal o sancionador.¹³⁹

3.5. Principio *non bis in ídem* y la tributación de los actos ilícitos

Otro principio que se ha esgrimido como problemático con la tributación de los actos ilícitos es el *non bis in ídem*. Este principio implica que un mismo hecho no puede ser objeto de dos o más sanciones, siempre que concorra identidad de sujeto, hecho y fundamento. Por tanto, nadie puede ser procesado, juzgado ni condenado dos veces por la misma acción.

Nosotros pensamos que este principio no conlleva problema alguno para proceder al gravamen de las rentas que proceden de ilícitos. No obstante, ha sido objeto de cierta controversia y creemos conveniente realizar una breve referencia en este trabajo.

Por lo general, la típica reacción del Derecho frente a un acto contrario a sus disposiciones será la sanción, especialmente frente a aquellos comportamientos que se consideran perjudiciales para la convivencia social. Por lo tanto, la calificación de un acto como ilícito conlleva su expulsión o exclusión del marco de desenvolvimiento normal de la sociedad, tarea que llevará a cabo el ordenamiento jurídico recurriendo a la sanción con una finalidad disuasoria, preventiva y represiva.

Lo anterior expuesto incluye, por supuesto, al ámbito tributario, ya que la consideración del derecho tributario como disciplina al margen de los principios inspiradores de otros sectores del ordenamiento no puede llevarnos al extremo de dar una apariencia de normalidad a los ingresos obtenidos violando derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna.

Por ello, de permitirse la tributación de los actos ilícitos, el tributo respectivo asumiría, de hecho, las formas de sanción, solapándose la misma con las medidas represivas establecidas por el Derecho penal, depositario de la potestad sancionadora del Estado. Esto vulneraría el principio *non bis in ídem* ya que, conforme a la STC 77/1983, éste constituye un límite al legislador titular de la potestad normativa sancionadora, y por

¹³⁹ GARCIA BERRO, F., “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010, págs. 10-12.

ende veda la posibilidad de que se sancione administrativamente una conducta que ya lo está penalmente.

Sin embargo, bajo nuestro punto de vista, coincidiendo con parte de la doctrina, en la actualidad se ha descartado la concepción del tributo como sanción, por el contrario, hoy se considera que el pago del gravamen se debe exclusivamente a que el acto en cuestión encuadra en el hecho imponible definido por la norma como determinante del mismo, y no como consecuencia de su lesión.

Por otra parte, creemos que tampoco se configuran los elementos esenciales para la invocación de la garantía del *non bis in ídem* al no existir ni una identidad de hechos, ni fundamento. Lo primero, porque una cosa es la actividad ilícita como hecho que atenta contra un bien jurídico protegido, y otra la actividad ilícita como generadora de capacidad contributiva; y lo segundo, porque el fundamento del tributo es la obtención de recursos para el Estado en virtud de la capacidad contributiva del ciudadano, y no la protección de un bien jurídico determinado.¹⁴⁰

Además, conforme a lo expuesto en esta obra, cuando se produzca un acto ilícito, y se condene, se producirá el decomiso, la responsabilidad civil o la restitución. Una vez aplicadas estas instituciones jurídicas, como defendimos, desaparecerá la capacidad contributiva del sujeto en cuestión, procediéndose a la devolución de los ingresos indebidos, de un modo hipotético. Por lo cual, carece de sentido que se pueda invocar el principio *non bis in ídem*, ya que no se va a dar el supuesto en el que exista, simultáneamente, la condena y el gravamen¹⁴¹, ya que en el caso de que se de la primera de manera posterior a la segunda, se procederá a la devolución de lo aportado en concepto de tributo para proceder a su decomiso, utilización para el pago de responsabilidad civil o para la restitución, por lo que nunca va a haber identidad en los elementos necesarios para el principio.

En definitiva, bajo nuestro punto de vista, este principio no sería invocable como obstáculo a la tributación de los actos ilícitos, ya que, ni el tributo puede ser considerado una sanción, por ser una obligación impuesta a la generalidad de la ciudadanía cuando se materializa el hecho imponible y no como consecuencia de la lesión de un bien jurídico

¹⁴⁰ GALARZA, C. J., *La tributación...*, *ob. cit.*, págs. 133-135.

¹⁴¹ Véase el apartado 3.3.6 de esta obra, titulado “Supuestos de ingresos indebidos en los que podría encuadrar el reembolso de los tributado por un acto ilícito.”

protegido, ni se dan los presupuestos necesarios para ello en el caso de que se admitiera el tributo como sanción.

3.6. El Estado inmoral como “amparador del ilícito”

Por último, a modo de reflexión, quisiera terminar el desarrollo de estos contenidos lanzando una cuestión: ¿Sería el Estado “cómplice” o “amparador” de actos ilícitos de regularse la tributación de éstos?

Seguramente, por las opiniones que he podido contrastar con ciertos legos en Derecho, o por personas con cierto conocimiento jurídico pero que no han ahondado en el tema, la primera impresión que puede provocar el hecho de que los actos ilícitos se sometan a gravamen es de rechazo, tachando al Estado de beneficiario de actividades rechazadas por la ley y convirtiéndole, en parte, amparador de estos ilícitos, incluso provocando, o no impidiendo, que se continúen en su realización por el alto contenido lucrativo que se podría llegar a obtener.

Algunos autores han sostenido que con un proceder de esta tipo el Estado podría estar incurriendo en la conducta típica del delito de receptación o de blanqueo de capitales; no obstante al respecto cabe reconocer que su ámbito de aplicación se reduciría a las ganancias de origen ilícito delictivo, ya que en el resto de supuestos (ganancias de origen ilícito no delictivo) la Administración tributaria no se convierte en receptadora al no concurrir el requisito de no tener su origen en un delito grave previo.

Hay quien opina, por el contrario, que debe aceptarse, en términos de ley positiva y natural, toda aquella ley que pretenda reducir comportamientos condenados por la moral, aun en el caso que lo haga permitiendo, en respeto a la libertad individual, el traer al plano de la licitud tributaria actuaciones que son ilícitas para el Derecho natural. Y de no permitirse la tributación de los actos ilícitos incluso se podría estar beneficiando por la comisión de estos, puesto que serían mayores los beneficios que se obtengan en su ejecución, en comparación con los homólogos lícitos.¹⁴² Opinión con la que coincido.

Bajo mi punto de vista, y directamente relacionado con la autonomía calificadora del Derecho tributario que expusimos *supra*, no puede considerarse al Estado una institución inmoral o cómplice de los ilícitos por someterlos a tributación por ellos. Creo y defiendo férreamente que el Derecho fiscal debería someter a gravamen a realidades

¹⁴² GALARZA, C. J., *La tributación...*, *ob. cit.*, pág. 147-150.

fácticas, a hechos que se dan en la vida real y tienen que ser sometidos a tributación, sin importar de su licitud o ilicitud, de lo cual ya se encargará la rama del Derecho que sea conveniente.

De hecho, me parece incluso más inmoral colocar a los sujetos que cumplen con sus obligaciones tributarias en una posición inferior a quien no las cumple, ya que los primeros tienen que llevar la carga de sostener, tal y como manda el art. 31 de la Constitución Española, mientras que los segundos no es que solo comentan actos que atenten contra el orden público o privado, es que además poseen la ventaja de no tener que contribuir al sostenimiento del Estado, librándose de esa carga, haciendo que sus gastos sean menores y, por ende, sus beneficios mayores.

Por lo tanto, considero que el Estado no sería, para nada, inmoral por someter a tributación estos actos ilícitos. Es más, considero que podría ser una buena medida represiva si se somete a una tributación fuerte y costosa, pudiendo, incluso, bajar el nivel de dichos actos ilícitos por no ser rentables, siempre que no se rompa el principio de capacidad contributiva, por supuesto.

4. CONCLUSIONES

Con el desarrollo del presente Trabajo de Fin de Máster, tras un análisis de las diferentes posturas doctrinales, jurisprudenciales, legislativas y tras un proceso de reflexión, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

Primera. – Que las ganancias que se obtienen de actos ilícitos deben ser objeto de gravamen, ya que el hecho imponible debería someter a tributación a realidades fácticas, hechos que, si se dan, como por ejemplo una compraventa, deben ser sometidos a gravamen con independencia de su legalidad o no. Todo ello debido a la autonomía calificadora del Derecho tributario.

Segunda. – Que cuando las rentas provienen de un acto ilícito y se deciden someter a gravamen, la figura tributaria que mejor encajaría en su tributación son las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF. Tampoco habría problemas de encajarlas en el Impuesto sobre Sociedades, cuando el ilícito se someta en el seno y para el beneficio de una sociedad.

Tercero. – Que las operaciones ilícitas deben ser sometidas a IVA, ya que de otro modo se vulneraría el principio de neutralidad y capacidad contributiva e igualdad, colocando en una posición de desventaja económica al que realiza actos lícitos y los somete a tributación, que se verá obligado a incrementar el precio, por incrementar su precio con el IVA repercutido, o a disminuir su capacidad adquisitiva respecto del que realiza actos ilícitos y no los somete a tributación.

Cuarto. – Que, si se llevasen a cabo la tributación de las rentas que proceden de actos ilícitos y, posteriormente, se condenara en decomiso, pago a una responsabilidad civil o a una restitución, habría que practicar una hipotética devolución de ingresos indebidos, ya que al aparecer estas figuras esta desapareciendo la capacidad económica que se somete a gravamen. Que consideremos como “hipotética” la devolución significa que ésta se transferiría directamente a cubrir los gastos de tales figuras.

Quinta. – Que los ilícitos que pueden generar ganancias ilegales pueden provenir de un acto delictivo, como es el ilícito penal, o de un acto no delictivo, en cuyo caso hablaríamos de ilícitos civiles y administrativos.

Sexta. – Que cuando las rentas proceden de un acto civil o administrativo, al tratarse de actos meramente anulables, hasta que se determine su nulidad, el acto jurídico

y sus efectos se mantienen con vida, de tal manera que habría que proceder a un gravamen. Además, en esta ocasión, los beneficios económicos subsistirán por la no aplicación del decomiso, a pesar de la ilicitud de los actos con los que se ha obtenido.

Séptima. – Que, cuando sometemos a tributación estos actos, por el IRPF y por el Impuesto sobre Sociedades, a la hora de cuantificar la base imponible, podrían ser fiscalmente deducibles los intereses de demora y la dotación de provisión para gastos de responsabilidad en litigios, ambos gastos que son lícitos a pesar de que su procedencia pueda ser ilícita, y rechazamos la deducibilidad de los recargos de apremio, las multas y sanciones y todo aquel gasto que se considere como ilícito.

Octava. – Que, en una colisión entre el derecho a no declararse culpable, del art. 24 de la CE, y el deber de sostenimiento tributario, del art. 31 de la CE, debe superponerse el primero de ellos, al ser un derecho fundamental protegido por la Constitución. No obstante, la información obtenida mientras se investiga un ilícito puede servir para que los hechos o actos descubiertos en el seno de la investigación puedan ser objeto de gravamen, ya que la información no se obtendría de una aportación forzada de declaración del contribuyente y porque la tributación que podría resultar de dicha información no constituye sanción.

Novena. – Que el contribuyente tiene la obligación de declarar los actos ilícitos, aunque estos supongan una confesión de un acto ilícito, ya que la normativa prevé de manera previa que el sujeto está obligado, desde antes de la comisión de un ilícito, a entregar una declaración reveladora de la actuación punible.

Décima. – Que el principio *non bis in ídem* no sería obstáculo para la tributación de los actos ilícitos, ya que el tributo no es considerado una sanción.

Undécima. – Que no podríamos considerar al Estado como aparador de los ilícitos de someterlos a tributación, considerando que una fuerte tributación podría tomarse como medida represiva que podría llegar, incluso, a bajar el nivel de los actos ilícitos por no ser tan rentables.

5. BIBLIOGRAFÍAS Y FUENTES UTILIZADAS¹⁴³

Monografías y revistas jurídicas

ALBIÑA GARCIA-QUINTANA, C. (1986): «Tipificación de las infracciones tributarias», *Diario La Ley* 3464/2001.

APARICIO PEREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A: los Agentes Especiales*, IBIDEM Ediciones, Madrid, 1993.

APARICIO PEREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997.

CARRERA RAYA, F.J., *Manual de derecho financiero*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1994.

CHICO DE LA CÁMARA, P., *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1999.

CHOCLÁN MONTALVO, J., *El patrimonio criminal. Comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, Madrid, 2001.

DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R. (2017) «Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal» *Foro, Nueva época*, vol. 20, núm. 1.

GALARZA, C. J., *La tributación de los actos ilícitos*, Aranzadi, 2005.

GALARZA, C.J., «Algunas cuestiones sobre la tributación de los actos ilícitos», *Laleydigital360*, núm. 502 (2012).

GARCIA BERRO, F., “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010.

GARCIA GIL, F., *Diccionario general de derecho*, Dilex S.L., 2011.

GAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, Aranzadi (Elcano) Navarra, 1998.

HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. De Jarach, D., Giuffré, Milano, 1956.

¹⁴³ La bibliografía está ordenada alfabéticamente según el apellido de los autores. La legislación y la jurisprudencia están ordenadas conforme a su fecha de publicación.

HERRERA MOLINA, P.M., *La fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de obligación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

JORDANO FRAGA, J., *Nulidad de los actos administrativos y derechos fundamentales*, Instituto Universitario de Derecho Público “García Oviedo”, Marcial Pons, Madrid, 1997.

MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2012.

PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, 2008.

PÉREZ DE AYALA, J. L., *Derecho Tributario*, vol. I, EDERSA, Madrid, 1968.

SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis Jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº60, Madrid (1965).

SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, Madrid, 1985, I, vol. 2º

Legislación

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (“BOE” 31 de diciembre).

Constitución Española.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal,

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Jurisprudencia y resoluciones

Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio, Rec. núm. 101/1980.

Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, Rec. núm. 368/1982.

Sentencia del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de julio, Rec. núm. 731/1985.

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7-12-1996, Rec. núm. 1474/1994.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2.a) núm. 2154/1999, de 27 de marzo.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2.a) núm. 3199/2000, de 14 de abril.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28-3-2001 (RJ 2001, 751).

Auto del Tribunal Constitucional 39/2003, de 10 de febrero (RTC 2003, 39 AUTO).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1113/2005, de 15 de septiembre.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 769/2008, de 30 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 39/2011, de 31 de marzo, Rec. núm. 6567/2000.

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 508/2015, de 27 de julio.

Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.